



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex
D.M. 270/2004*)

in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

L'accertamento fiscale in capo alle S.r.l. a
ristretta base partecipativa

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Federica Guerra

Matricola 826091

Anno Accademico

2013/2014

INDICE

INTRODUZIONE.....	4
-------------------	---

CAPITOLO PRIMO: L'ACCERTAMENTO E LA RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

1.1 Profili generali dell'accertamento.....	9
1.2 La nuova S.r.l.: centralità del socio e modalità di distribuzione degli utili	14
1.3 Definizione di "ristretta base partecipativa".....	20

CAPITOLO SECONDO: L'ACCERTAMENTO DI UTILI EXTRA – BILANCIO E IL RIBALTAMENTO IN CAPO AI SOCI DI UNA SOCIETA' A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

2.1 Il sistema di tassazione dei dividendi nelle società di capitali: prima e dopo la riforma.....	23
2.2 La presunzione: "costruzione" giurisprudenziale per imputare ai soci i maggiori utili accertati.....	28
2.3 L'utile accertato deve rappresentare maggiore ricchezza a disposizione dei soci.....	32
2.4 La definitività dell'accertamento in capo ai soci.....	35
2.5 La prova contraria a carico del contribuente.....	41
2.6 L'accertamento con adesione.....	43

CAPITOLO TERZO: LA "TRASPARENZA" NELLE SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA

3.1 Il regime di trasparenza nelle società di capitali.....	48
---	----

3.2 La “piccola trasparenza” (art. 116 del Tuir).....	52
3.3 L’esercizio dell’opzione.....	58
3.4 L’imputazione del reddito e delle perdite.....	60
3.5 La responsabilità solidale e l’accertamento unitario.....	64
3.6 Procedimento di adesione nelle società trasparenti.....	71
3.7 Regime ordinario e regime di trasparenza: vantaggi e svantaggi.....	74

**CAPITOLO QUARTO:
LA S.R.L. UNIPERSONALE**

4.1 Le nuove disposizioni introdotte con la riforma del 2003.....	77
4.2 La responsabilità del socio.....	80
4.3 Le conseguenze in caso di accertamento.....	82
4.4 L’opzione per la trasparenza: risponde l’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 361/E dell’11 dicembre 2007.....	84

CONCLUSIONE.....	88
------------------	----

BIBLIOGRAFIA.....	96
-------------------	----

Introduzione

Il presente elaborato analizza le S.r.l. a ristretta base partecipativa, ponendo l'attenzione sull'accertamento tributario e sulle conseguenze che ne derivano nel caso in cui venga accertato, in capo alla società, un maggior reddito rispetto a quello dichiarato. Le diverse sentenze della Cassazione hanno riconosciuto la legittimità della presunzione di distribuzione, che comporta l'imputazione ai soci dei maggiori utili accertati, superando quella disposizione normativa che prevede, nel caso delle società di capitali, una netta separazione tra la posizione tributaria della società e quella dei soci.

Innanzitutto bisogna ricordare che all'Agenzia delle Entrate è stato affidato un ruolo molto importante nello svolgere le attività di accertamento e di riscossione. Tali attività si possono concludere con l'emissione di provvedimenti che portano, in alcuni casi, a situazioni di conflitto tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente.

In questi casi il contribuente si trova in una posizione più debole ed è proprio per questo motivo che sono state previste delle norme volte a tutelare la sua figura durante l'attività di accertamento, che deve essere svolta con correttezza e trasparenza. Queste norme rientrano nello Statuto del Contribuente introdotto con la Legge n. 212/2000.

L'attività di accertamento riguarda le imposte dirette, indirette, erariali e locali. Questa attività è soggetta a dei precisi termini entro i quali notificare i relativi atti.

L'Agenzia delle Entrate svolge tre tipologie di controlli sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti:

1. controllo automatizzato (art. 36 – bis del D.P.R. n. 600/1973);
2. controllo formale (art. 36 – ter del D.P.R. n. 600/1973);
3. controllo sostanziale (art. 37 del D.P.R. n. 600/1973).

In un primo momento l'Agenzia delle Entrate, dopo aver recepito, attraverso il canale telematico le dichiarazioni dei contribuenti, procede ad un controllo

automatizzato, attraverso delle procedure informatiche, di tutte le dichiarazioni presentate. Si tratta di un controllo limitato alla correttezza dei dati dichiarati¹. A seguito di questo controllo l'Ufficio procede alla determinazione dell'imposta o del maggiore o minore credito e comunica al contribuente quanto rilevato.

In seguito a quanto sopra descritto, l'Agenzia procede al controllo formale di alcune dichiarazioni individuate sulla base di criteri selettivi stabiliti dal Ministero.

Questa attività si può concludere con la rettifica della dichiarazione² e comporta l'emissione di un avviso bonario volto a sanare la posizione del

¹ il secondo comma dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973 stabilisce che l'Amministrazione finanziaria provvede a *“correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione dell'imponibile, delle imposte, dei contributi e dei premi; corregge errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; ridurre la detrazione d'imposta indicata in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; ridurre le detrazioni dal reddito esposto in misura superiore a quella prevista dalla legge; ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettante sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione; controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta”*

² Il secondo comma dell'art. 36-ter D.P.R. 600/1973 prevede che gli uffici possono *“escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della L. 30 dicembre 1991, n. 413; escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi sopra menzionati; determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; liquidare la maggior imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei*

contribuente mediante il pagamento della maggior imposta accertata con le relative sanzioni ridotte.

Infine viene svolto un controllo sostanziale su alcune dichiarazioni, individuate sulla base di criteri fissati dal Ministero delle Finanze e sulla base delle informazioni raccolte attraverso i controlli precedentemente svolti.

A seguito di tale attività, sulla base di quanto disposto dall'art. 37, comma 2 D.P.R. 600/1973, gli Uffici procedono con l'accertamento in rettifica delle dichiarazioni presentate o ad un accertamento nei confronti di quei soggetti che hanno omesso la presentazione della dichiarazione.

L'obiettivo di questi controlli è quello di rettificare il reddito complessivo del contribuente.

L'accertamento può essere parziale o generale.

Nel primo caso l'attività di accertamento è volta a determinare uno specifico reddito (ad es. reddito da capitale, reddito da lavoro autonomo, ecc.) e non a valutare la posizione complessiva del contribuente. Questa attività individua, sulla base di precisi elementi, l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito rispetto a quello indicato in dichiarazione (art. 41-bis D.P.R. 600/1973). Nel corso degli anni gli Uffici hanno ampliato l'area di intervento di questo strumento ricorrendo ad elementi quali i coefficienti presuntivi di reddito, parametri, studi di settore e processi verbali di constatazione³. Il suo contenuto è ridotto e consente l'emissione di più avvisi di accertamento per la stessa annualità.

Nel secondo caso gli Uffici possono rilevare delle ulteriori rettifiche solo nel caso in cui siano emersi nuovi elementi prima non conoscibili. Esso si suddivide in accertamento analitico, sintetico ed induttivo.

redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta"

³ *Enciclopedia fiscale – L'accertamento parziale,*

<<http://www.commercialistatelematico.com>>, 2010-06-16

La mia analisi pone l'attenzione sulle società di capitali che sono soggetti di diritto formalmente distinte dalle persone dei soci e sono dotate di una propria soggettività fiscale ai fini delle imposte sui redditi.

Nell'ambito delle società a ristretta base partecipativa e nel caso in cui venga accertato un maggior reddito in capo alla società, opera una presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio ai soci. Per effetto di tale presunzione, possiamo dire che la S.r.l. viene assimilata alle società di persone nelle quali vige il "principio della trasparenza", secondo cui il reddito viene imputato a ciascun socio indipendentemente dalla percezione.

Tale principio, oltre a rappresentare un'imposizione dell'Amministrazione Finanziaria, può costituire anche una scelta operata dalla società stessa, la quale può optare volontariamente per il regime della trasparenza fiscale.

L'elaborato è stato suddiviso in quattro capitoli.

Il primo capitolo è dedicato a delineare i profili generali dell'accertamento distinguendone tre tipologie cioè l'accertamento analitico, sintetico e induttivo. Inoltre si pone l'attenzione sulla figura del socio, sulle modalità di distribuzione degli utili nell'ambito delle società a responsabilità limitata e sul concetto di "ristretta base partecipativa" secondo quanto elaborato dalla giurisprudenza.

Nel secondo capitolo viene affrontato il tema dell'accertamento nell'ambito delle S.r.l. a ristretta base partecipativa e delle conseguenze in capo ai soci, nel caso in cui vengano accertati utili extrabilancio, derivanti da ricavi non contabilizzati o da costi non riconosciuti per inesistenza delle relative operazioni commerciali. L'Amministrazione Finanziaria attribuisce tali redditi sulla base di una presunzione, ma riconosce, a carico del contribuente, la possibilità di fornire prova contraria, dimostrando che tali utili non sono mai stati percepiti. Infine si affronta il tema dell'accertamento con adesione, che rappresenta un "accordo" tra il contribuente e l'ufficio, volto a definire l'imposta dovuta ed evitare l'insorgere di una lite tributaria.

Nel terzo capitolo si affronta il tema della “piccola trasparenza”, secondo quanto disposto dall’art. 116 del Tuir. In base a tale regime i redditi non vengono tassati in capo alla società, ma vengono imputati ai soci, secondo quanto previsto per le società di persone. Il “regime della trasparenza” è applicabile solo se sussistono determinate condizioni e deve essere frutto di una precisa scelta effettuata dalla società stessa, attraverso la compilazione di un modello che deve essere inviato telematicamente all’Agenzia delle Entrate. Infine, nell’ultimo capitolo, si parla della S.r.l. unipersonale, secondo le nuove disposizioni introdotte con la riforma del 2003, ponendo l’attenzione sugli effetti dell’accertamento (secondo quanto disposto dall’art. 47 del Tuir) e sulle modalità di esercizio dell’opzione per la trasparenza.

1.L'accertamento e la ristretta base partecipativa

1.1 Profili generali dell'accertamento

L'accertamento tributario è l'insieme degli atti della pubblica amministrazione volti a garantire l'attuazione delle norme impositive. Questa materia è disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600⁴ ed in particolare dal Titolo IV articoli 31 – 45 del decreto.

Il nostro ordinamento prevede un sistema di autoliquidazione dei tributi da parte del contribuente, tramite lo strumento della dichiarazione. Il potere di imposizione officiosa e il compimento, da parte dell'ente pubblico, di atti di accertamento, ha carattere puramente "eventuale". Tale potere sorge a seguito di un atto di evasione ed è volto a costituire il titolo per la percezione dell'imposta evasa⁵.

Esistono vari tipi di accertamento, che si distinguono a seconda degli strumenti utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria, per la ricostruzione della base imponibile, necessaria per la determinazione dell'imposta dovuta.

L'articolo 38 del D.P.R. 600/73 disciplina due tipologie di accertamento: l'accertamento sintetico di tipo analitico e l'accertamento sintetico di tipo induttivo (il c.d. "redditometro"); mentre il primo (il c.d. accertamento sintetico puro) mette a confronto il reddito dichiarato con le spese sostenute, il secondo (il c.d. redditometro), mira a determinare il reddito presunto utilizzando una serie di indici di capacità contributiva. Tra questi:

1. Accertamento analitico:

disciplinato dagli art. 38, commi 1 e 2; art. 39 comma 1 e art. 40 D.P.R. 600/1973.

⁴ Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

⁵ FALSITTA, *La fattispecie dell'imposizione (o dell'"accertamento" dell'imposta)* in *Corso istituzionale di diritto tributario*, MILANO, 2009,177

L'obiettivo di tale tipo di accertamento è quello di adeguare il reddito dichiarato al reddito effettivo, ricostruendo la base imponibile del singolo contribuente attraverso la verifica analitica e l'eventuale rettifica delle varie fonti di reddito che lo compongono⁶.

Questa tipologia di accertamento può riguardare due categorie di soggetti⁷:

- Soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili (persone fisiche non titolari di partita iva, società semplici o assimilate ed enti non commerciali).

In questi casi l'accertamento si basa su dati che vengono reperiti direttamente dall'anagrafe tributaria o dall'attività istruttoria condotta dall'Amministrazione Finanziaria stessa dall'analisi delle dichiarazioni dei redditi;

- Soggetti obbligati per legge alla tenuta delle scritture contabili (professionisti ed imprese commerciali).

In questi casi si parla di "accertamento contabile" poiché le verifiche si basano quasi esclusivamente sulla corretta tenuta della contabilità da parte del contribuente o sulle risultanze di bilancio o sulle dichiarazioni dei redditi regolarmente presentate. Tale procedimento viene utilizzato soltanto nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria è in grado di conoscere le diverse tipologie di reddito del contribuente.

2. Accertamento sintetico:

disciplinato dall'art. 38, commi 3-5 D.P.R. 600/1973.

E' una tipologia di accertamento applicabile soltanto alle persone fisiche nel caso in cui il reddito accertabile sia superiore di oltre un quinto rispetto a quello dichiarato. L'Amministrazione Finanziaria, infatti, ricostruisce la base imponibile basandosi sulle spese di qualsiasi genere sostenute, confrontandole con il reddito dichiarato nel

⁶ CHRISTIANSEN, *Le tipologie di accertamento tributario*, <<http://www.aduc.it>>, 2012-09-12

⁷ CHRISTIANSEN, *op. cit.*

medesimo periodo di imposta, il così detto *redditometro*, che rappresenta uno strumento di accertamento che consente di calcolare il reddito complessivo netto presunto del singolo contribuente basandosi su determinati fatti indicativi di capacità contributiva. L'Amministrazione Finanziaria può, rettificare il reddito dichiarato nell'ipotesi in cui, per almeno due anni consecutivi viene rilevata una mancata congruità tra il reddito dichiarato ed il reddito presunto.

3. Accertamento induttivo:

disciplinato dall'art. 39, comma 2 D.P.R. 600/1973.

E' lo strumento utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ed è applicabile solo ed esclusivamente nei casi tassativamente indicati dalla legge. Tale fattispecie, si verifica quando manca la dichiarazione dei redditi o quando, da un' ispezione emerge la mancanza di alcune scritture contabili o quando, le scritture contabili sono inattendibili a causa di omissioni o di false indicazioni o il contribuente non ha adempiuto all'obbligo di esibire atti o documenti, quando richiesti⁸. Questa tipologia di accertamento è definito anche "extracontabile", in quanto l'Amministrazione Finanziaria non deve limitarsi all'analisi delle scritture contabili tenute dal contribuente, ma può utilizzare dati e notizie comunque raccolti, avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, ma che sono ugualmente precise e concordanti⁹. Questo metodo è utilizzato, in particolare modo, per rilevare l'evasione delle piccole imprese, che molto più spesso rispetto alle imprese di grandi dimensioni, omettono di rilevare i loro redditi.

Le diverse attività di accertamento si concludono con l'emissione di un avviso di accertamento, che deve essere notificato ai contribuenti entro il 31 dicembre

⁸ CHRISTIANSEN, *op.cit.*

⁹ CHRISTIANSEN, *op.cit.*

del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o del quinto anno successivo nel caso di omessa dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

Il tema dell'accertamento, nel caso delle società a ristretta base partecipativa, è da molto tempo oggetto di dibattito dottrinario sia da parte della dottrina che della giurisprudenza. Tale istituto, è stato disciplinato mediante l'istituto dell'*accertamento con adesione* di cui al D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218¹⁰.

Una parte della dottrina, infatti, ha evidenziato che la rigorosa separazione, nell'ambito delle società di capitali, tra la posizione della società e quella dei soci, non può rappresentare un'ostacolo invalicabile tale da sottrarre i soci all'obbligo di corrispondere il tributo personale in ragione dei redditi effettivamente conseguiti. In particolare, quando risulti confermata l'esistenza di maggiori utili percepiti al di fuori del bilancio. L'adesione del contribuente all'accertamento, attraverso il contraddittorio, consente, in presenza di atti di accertamento presuntivi, di cogliere il reddito ricercato dall'imposta¹¹.

Gli altri strumenti utilizzati dall'A.F. sono le presunzioni, intese quali mezzi di prova, che la legge trae partendo da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto.

Esistono due tipi di presunzioni:

1. legali: sono quelle stabilite dalla legge, che a loro volta possono essere assolute, se non ammettono prova contraria o relative, se invece la ammettono;

¹⁰ ANTICO – CARRIROLI, *Accertamento con adesione: società di capitali. Dalla presunzione di distribuzione degli utili alla tassazione per trasparenza su opzione. In regime antecedente a quello attuale in vigore. Ipotesi di adesione passata e presente a confronto in "Il fisco" n. 32/2005, fascicolo 1, 5023*

¹¹ ANTICO, *Accertamento con adesione: presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in "Il fisco", n. 37/2002, fascicolo 1, 5868

2. semplici: sono quelle lasciate alla prudenza del giudice e rilevano, quali mezzi di prova, solo ed esclusivamente se gravi, precise e concordanti ed ammettono prova contraria.

Questa tipologia di accertamento sarà oggetto di approfondimento nei capitoli successivi.

1.2 La nuova S.r.l. : centralità del socio e modalità di distribuzione degli utili

Il nostro Paese si caratterizza per la presenza di imprese di piccole e medie dimensione. E' frequente infatti, la costituzione di società di capitali a ristretta base partecipativa o familiare, che hanno permesso spesso l'occultamento di ricavi o la simulazione di costi. L'Amministrazione Finanziaria ha cercato di contrastare questo fenomeno, tentando di individuare i redditi che, accertati in capo alla società di capitali, fossero stati distribuiti, come utili in "nero" ai soci, in contrasto con quanto disposto dalle norme reddituali e in materia di sostituti d'imposta.

Prima di procedere ad una attenta analisi della fattispecie in oggetto, ritengo sia necessario soffermarsi su alcuni aspetti che caratterizzano la società a responsabilità limitata ossia il ruolo dei soci e le regole generali che disciplina la distribuzione degli utili.

In Italia l' Istituto giuridico delle Società a responsabilità limitata nasce dal codice del 1942. Fino a quel momento i codici di commercio avevano sempre suddiviso le società commerciali in società collettive, accomandite e/o anonime. I lavori preparatori del codice del 1942 si basavano sulle esperienze dei paesi a capitalismo più avanzato, nei quali spiccavano i modelli societari che, pur inquadrandosi nell'ambito delle società di capitali, consentivano l'utilizzo di forme e strutture più snelle per realtà imprenditoriali di piccole dimensioni. Si trattava di un tipo di società più simile alle società personali che a quelle di capitali, pur essendo caratterizzato dal fatto che il socio doveva rispondere con tutto il proprio patrimonio delle obbligazioni sociali¹². In questo modo il legislatore aveva delineato un nuovo modello societario caratterizzato da una compagine sociale ristretta, nel quale i soci potevano essere maggiormente coinvolti nell'amministrazione della società, pur riconoscendogli una responsabilità limitata. La finalità era quella di

¹² DI AMATO, *Le S.r.l. strategie processuali e ambiti applicativi*, CEDAM, 2011, 4

incentivare l'imprenditore medio – piccolo, assicurando, da un lato, la limitazione della responsabilità e dall'altro un coinvolgimento diretto dei soci nella gestione degli affari sociali¹³.

La S.r.l. si presenta come un modello di società polifunzionale utilizzabile sia per l'esercizio dell'impresa medio – piccola che per l'esercizio dell'impresa medio – grande, con una compagine societaria che non prevede un numero determinato di soci.

La centralità assegnata alla figura del socio e la conseguente ingerenza nella gestione dell'impresa, comporta che ad un numero elevato di soci corrisponda una maggiore inefficienza¹⁴. Possiamo ritenere che pur non essendoci dei limiti all'entità del capitale ed alle dimensioni dell'impresa, la partecipazione sociale deve essere riconducibile ad un numero ridotto di soci, i quali devono essere legati da rapporti di fiducia reciproca e siano soggetti ad un coinvolgimento diretto nella gestione e/o nel controllo.

La S.r.l. diviene un modello di società caratterizzato dalla centralità della persona del socio, il quale non assume importanza solo per il capitale che apporta nella società, ma soprattutto per il maggior valore che crea il suo diretto coinvolgimento nella gestione dell'impresa, in una compagine generalmente ristretta ed omogenea¹⁵.

Molto spesso la S.r.l. viene identificata come una società a ristretta compagine sociale, nella quale la mancata previsione di un numero massimo di soci, fa ritenere che si tratti di un modello societario che favorisce l'associazione di poche persone.

Dalla norma, infatti, si evince il ruolo centrale della figura del socio. Basta pensare che l'attribuzione ad esso, in via statutaria, di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili, non

¹³ DI AMATO, *op. cit.*, 4

¹⁴ DI AMATO, *op. cit.*, 8

¹⁵ RICCIARDIELLO, *Il socio amministratore di S.r.l. – Quaderno di giurisprudenza commerciale*, Giuffrè, 2008, 89

determina la previsione di “classi” di azioni¹⁶. La stessa disciplina di recesso del socio presuppone compagini sociali ristrette. Il legislatore, infatti, nel regolare tale istituto ha voluto porre in una posizione di centralità l’aspetto personale del socio e non quello patrimoniale. Tale fattispecie è disciplinata dall’art. 2473 cod. civ., il quale al primo comma¹⁷ individua otto specifiche cause di recesso che presentano il carattere della inderogabilità. Considerando che il recesso comporta il rimborso della partecipazione in proporzione al patrimonio sociale, si desume che l’eventuale ampliamento delle ipotesi di uscita dalla compagine sociale “ristretta” comporterebbe lo scioglimento per incapacità patrimoniale. La rilevanza della persona del socio si desume anche dall’abbandono del metodo collegiale e dall’assunzione delle decisioni con modalità diverse. Infine, l’amministrazione, prevede la possibilità di optare per un sistema di tipo personalistico quale è il sistema di amministrazione disgiunta o congiunta che presuppone un legame fiduciario, che generalmente si può instaurare solo tra un numero ristretto di soci¹⁸.

A differenza delle società di persone, nelle quali il reddito prodotto viene assoggettato a tassazione in capo ai soci, indipendentemente dalla percezione, nelle società di capitali vige una autonoma soggettività retributiva in base alla quale il reddito prodotto viene tassato in capo alla società ed in capo ai soci solo nel momento in cui si realizza l’effettiva percezione degli utili, secondo il principio di cassa. Si può affermare, sulla base di quanto sopra esposto, che

¹⁶ RICCIARDIELLO, *op. cit.*, 109

¹⁷ Può recedere il socio che non abbia concorso alla formazione della volontà sociale in riferimento a decisioni che concernono: il cambiamento dell’oggetto sociale, il cambiamento del tipo di società, la fusione o la scissione della società, la revoca dello stato di liquidazione, il trasferimento della sede all’estero, l’eliminazione di una o più cause di recesso previste dall’atto costitutivo, il compimento di operazioni che comportano una sostanziale modifica dell’oggetto sociale della società determinato nell’atto costitutivo e il compimento di operazioni che comportano una rilevante modificazione dei diritti attribuiti ai soci a norma dell’art. 2468, quarto comma

¹⁸ RICCIARDIELLO, *op. cit.*, 109

nelle società di persone, l'eventuale maggiore reddito accertato è automaticamente imputato ai soci, mentre nelle società di capitali, in caso di accertamento nei confronti della società, non vi è alcuna conseguenza sui soci. Negli ultimi anni, tale principio è stato sempre più spesso disatteso, a seguito della diffusione di società di capitali a ristretta base partecipativa, le quali legittima la presunzione di distribuzione ai soci, degli utili "extrabilancio" accertati in capo alla società.

La distribuzione degli utili nelle società di capitali è disciplinata dall'art. 2478-bis, comma 3, codice civile¹⁹. Esso stabilisce che in sede di approvazione del bilancio, i soci debbano decidere anche sulla distribuzione degli utili. Questa previsione normativa si basa sul fatto, che la decisione sulla distribuzione degli utili è strettamente collegata all'approvazione bilancio di riferimento. La legge ha inteso ribadire da un lato, il principio generale tipico delle società di capitali, per cui il diritto agli utili sorge soltanto in seguito ad una decisione dei soci, atteggiandosi fino a quel momento come una mera aspettativa e dall'altra, che nelle società a responsabilità limitata la decisione sulla distribuzione degli utili rientra nell'ambito delle competenze inderogabili attribuite alla collettività dei soci²⁰. La norma si limita a disciplinare il potere di decidere se distribuire gli utili ed il loro ammontare, ma non interviene sulle modalità con le quali debbano essere distribuiti. La distribuzione ai soci deve essere proporzionale alla loro percentuale di partecipazione al capitale sociale e deve avvenire rispetto dei limiti legali e statutari. Per quanto riguarda i limiti legali si richiama quanto disposto per la società per azioni all'art. 2433 cod. civ., secondo cui gli utili possono essere distribuiti solo se realmente conseguiti e risultanti da un bilancio regolarmente approvato, precisando che la ripartizione non è ammessa nel caso in cui subiscano delle perdite, a meno

¹⁹ Art. 2478-bis, comma 3, cod. civ. "La decisione dei soci che approva il bilancio decide sulla distribuzione degli utili ai soci".

²⁰ PORTALE, *S.r.l. Commentario – Art. 2478-bis c.c. "Il bilancio e la distribuzione degli utili ai soci"*, Giuffrè, 2008, 782

che le stesse non siano state ripianate o non si sia provveduto ad una corrispondente riduzione del capitale sociale²¹. Relativamente ai limiti statuari è ammissibile che l'atto costitutivo possa incidere sul potere dispositivo dei soci, sia introducendo un limite alla distribuzione degli utili o prevedendone un "obbligo" di distribuzione dell'utile stesso²². La violazione di questi limiti, oltre a comportare una responsabilità civile (art. 2476 cod. civ.²³) e penale (art. 2627 cod. civ.²⁴) a carico degli amministratori, determina l'invalidità della decisione presa dai soci.

Anche nella S.r.l. è presente una speciale tutela a favore del socio che abbia percepito utili non dovuti. L'art. 2478 – bis riproduce quanto previsto dell'art. 2433 stabilendo che anche in questo modello societario trova applicazione il principio della non ripetibilità degli utili fittizi²⁵. Sul piano oggettivo è necessario che gli utili, indebitamente riscossi, corrispondano al netto disponibile risultante da un bilancio regolarmente approvato e sul piano soggettivo è richiesta la buona fede da parte del percettore²⁶. Possiamo dire

²¹ PORTALE, *op. cit.*, 783

²² PORTALE, *op. cit.*, 783

²³ Art. 2476, comma 1, cod. civ., "Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società. Tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa e, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, abbiano fatto constatare del proprio dissenso"

²⁴ Art. 2627, cod. civ., "Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, gli amministratori che ripartiscono utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono riserva, anche non costituite con utili, che non possono per legge essere distribuite, sono puniti con l'arresto fino ad un anno. La restituzione degli utili o la ricostruzione delle riserva prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio estingue il reato."

²⁵ Art. 2433, comma 4, cod. civ., "I dividendi erogati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili, se i soci li hanno riscossi in buona fede in base a bilancio regolarmente approvato, da cui risultano utili netti non corrisposti."

²⁶ PORTALE, *op. cit.*, 783

che questo ultimo requisito non trova piena giustificazione nelle S.r.l., dato che i soci partecipano attivamente alla gestione della società e hanno potere di controllo sull'operato degli altri soci. Proprio per questi motivi si richiede una buona fede esente da colpa o da colpa grave. Inoltre si ritiene che rispetto alle S.p.a., nelle quali l'onere di provare l'elemento soggettivo grava sulla società, nelle S.r.l. tale disposizione non trovi applicazione, infatti la prova della buona fede deve essere fornita dal socio, sulla base del ruolo centrale che gli viene attribuito in questo modello societario.

1.3 Definizione di “ristretta base partecipativa”

La possibilità che l'accertamento a carico della società produca degli effetti direttamente nei confronti dei soci è molto elevata, nel caso in cui si tratti di una società a “ristretta base partecipativa”.

Innanzitutto, è necessario sottolineare che nel nostro ordinamento non esiste una definizione giuridica di questo tipo di società e neppure una limitazione giuridica del numero dei soci o delle relazioni che tra loro intercorrono. Tale concetto è frutto di una elaborazione della dottrina, della giurisprudenza e della pratica amministrativa, le quali hanno fatto ricorso a questa figura, in quanto, ancorché non codificata in nessuna disposizione di legge, riesce a definire l'area soggettiva entro la quale ritenere probabile un accordo occulto tra i soci. Solitamente si fa riferimento al concetto di “ristrettezza” della base societaria per individuare la formazione di un'unica volontà, tipica di un gruppo ridotto di soci o legato da altri vincoli, quali quelli familiari. Questo vincolo, in presenza di illeciti tributari della società, fa venir meno la netta separazione che esiste tra soci e società di capitali, in base alla quale l'imputazione del reddito avviene solo su delibera.

La presenza di un ridotto numero di soci comporta, dal punto di vista qualitativo, una maggiore conoscibilità degli affari societari. Mancando una definizione del concetto di “ristretta base partecipativa” e, in particolare, di quale debba essere il discriminante in termini di numero di soci o di eventuali rapporti di parentela, appare molto utile verificare alcuni dei casi che sono stati concretamente considerati dalla giurisprudenza:

- S.r.l. con n. 2 soci (sentenza n. 2072/2008);
- S.r.l. con n. 4 soci (sentenza n. 28789/2008 – n. 448/2008);
- S.r.l. con n. 5 soci (sentenza n. 3896/2008);
- S.r.l. con n. 5 soci di cui 2 fratelli (sentenza n. 21573/2005);

- S.r.l. con n. 6 soci di cui 2 genitori e 4 figli (sentenza n. 3254/2000)²⁷

Se nella S.r.l. sono presenti familiari si può sostenere che tanto più elevato è il numero di familiari, tanto maggiore può essere il numero complessivo dei soci. In questi casi, la formazione di un “unica volontà” si potrà avere all’interno del nucleo familiare, ancora prima che nell’ambito sociale, con il rischio di poter assimilare ad un unico socio l’intero nucleo visti gli stretti legami che possono caratterizzare questo tipo di società.

Si stima, che in Italia, più del 90% delle società a responsabilità limitata sia composta da un numero di soci che va da uno a cinque e non siano familiari.

Gli uffici finanziari hanno più volte sottolineato che la separazione tra la posizione della società di capitali e quella dei soci non impedisce la rettifica in capo ad essi, nel caso in cui risulti confermata l’esistenza di maggiori utili della società derivanti da ricavi non contabilizzati e percepiti fuori bilancio. Infatti nelle società di capitali, a differenza delle società di persone, pur non essendoci una presunzione legale di distribuzione dell’utile ai soci, l’appartenenza di questo tipo di società ad una stretta cerchia familiare può costituire elemento di prova dell’avvenuta distribuzione degli utili, tenuto conto della complicità, che normalmente caratterizza un gruppo così composto²⁸.

Si presume, pertanto, che gli utili occulti siano stati distribuiti proporzionalmente ai singoli soci così come avviene nelle società di persone, dove il principio dell’imputabilità del profitto ai soci, indipendentemente dalla loro effettiva percezione è sancito legislativamente. Si determina, quindi, dal punto di vista fiscale, una assimilazione di tali soggetti alle società di persone.

²⁷ CIRRINCIONE, *Srl a ristretta base sociale – Imputabilità del reddito*, a cura di Redazione fiscale – circolare per lo studio, n. RF166/2010, 3

²⁸ ANTICO, *op. cit.*

L' imputazione ai soci, non è costituito dall'esistenza di maggiori redditi accertati in capo alla società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo.

Come già indicato, la Cassazione qualifica, in caso di accertamento di utili extrabilancio, che gli stessi, nelle società a "ristretta base partecipativa" siano imputabili ai soci, data la natura quasi familiare di questa tipologia societaria.

Tuttavia, bisogna porre attenzione ad una sentenza della Cassazione la n. 14046 del 17.06.2009 la quale si pone in netto contrasto con "l'automatismo" introdotto dalle numerose sentenze sopra citate, la quale sottolinea che non è sufficiente che l'accertamento verifichi l'esistenza di una ristretta base sociale, ma è necessario che vengano individuati degli elementi concreti di prova della distribuzione degli utili²⁹.

²⁹ ORDINE DOTTORI COMMERCILISTI ED ESPERTI CONTABILI DI CATANIA,
Risposta a quesito, a cura della Commissione imposte dirette e indirette

2.L'accertamento di utili extra-bilancio e il ribaltamento in capo ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa

2.1 Il sistema di tassazione dei dividendi nelle società di capitali: prima e dopo la riforma

La “tassazione per trasparenza” nelle società di capitali è frutto di una elaborazione giurisprudenziale e non di una specifica disposizione normativa come nel caso delle società di persone.

Nel precedente capitolo è stato evidenziato come le società di capitali siano dotate di personalità giuridica e di una perfetta autonomia, che le identificano come soggetti autonomi e distinti rispetto alle persone dei soci: questo rappresenta il presupposto fondamentale che differenzia questa tipologia di società dalle società cosiddette “personali”.

Proprio per questi motivi la distribuzione dei dividendi costituisce una vera e propria aspettativa per i soci delle società di capitali, per la quale è necessaria una delibera assembleare da parte della società stessa. Diversamente, per chi possiede partecipazioni in società di persone, la percezione degli utili prodotti dalla società costituisce un diritto a piano titolo³⁰.

Dal punto di vista fiscale, la tassazione dei dividendi nelle società di capitali, ha subito una evoluzione normativa, passando al nuovo regime in seguito alla riforma attuata con il D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003.

Il sistema precedente prevedeva la tassazione dei redditi prodotti dalle società di capitali, con riferimento ad un determinato periodo d'imposta, secondo il principio della “competenza”. Tali redditi erano assoggettati all'Irpeg, mentre i soci erano tassati mediante l'imposta personale progressiva, solo nel momento in cui avessero percepiti dei dividendi. Infatti, a seguito della distribuzione degli stessi da parte della società partecipata, secondo il criterio

³⁰ PAGANI, *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in “il fisco” n. 27 del 5 luglio 2010, pag. 1-4286

di “cassa”, avrebbero assoggettato tali redditi all’Irpef. Nel regime precedente, il reddito veniva inizialmente tassato in capo alla società e successivamente in capo ai soci. Le imposte pagate dalla società generavano un credito d’imposta che andava a beneficio dei soci, sui quali ricadeva la tassazione finale per effetto della distribuzione dei dividendi. Con questo meccanismo i soci determinavano il proprio reddito e le relative imposte dalle quali scomputavano il credito d’imposta. Tale credito aveva la funzione di “neutralizzare” il carico impositivo già sopportato dalla società.

Rispetto alle società di capitali, quelle “personali” erano tassate per trasparenza, sulla base di quanto disposto dall’art. 5 comma 1 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986³¹. Tale articolo si trova in perfetta armonia con quanto indicato all’art. 2262³² del codice civile.

Queste disposizioni mettono in evidenza 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 effettivamente distribuiti³³.

A seguito della riforma è stata introdotta la nuova imposta sul reddito delle società (Ires) sostituendola alla precedente imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg), facendo venire meno il meccanismo del credito d’imposta, erogato ai soci congiuntamente ai dividendi distribuiti.

Successivamente, con la Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2008) è stata ridotta l’aliquota Ires, dal 33% al 27,5%, ed è stato aumentato il reddito imponibile in capo ai soci in caso di percezione dei dividendi, dal 40% al 49,72%.

³¹ *“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”*

³² *“Salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utile dopo l’approvazione del rendiconto”*

³³ PAGANI, *op. cit*

Il meccanismo impositivo dopo la riforma, in riferimento alle società di capitali, ha rideterminato la tassazione sulle stesse, eliminando la natura di acconto, tipica della previgente Irpeg, convertendola in prelievo definitivo, in quanto l'utile viene tassato solo in capo al soggetto che lo ha prodotto, ossia la società, con irrilevanza della successiva distribuzione ai soci. I dividendi percepiti dai soci, vengono perciò, assoggettati ad una tassazione che è stata riformulata prevedendone l'imponibilità solo in misura parziale, essi infatti partecipano alla determinazione del reddito imponibile nella misura del 49,72%. Tali redditi vengono classificati tra i redditi di capitale, dei quali fanno parte i proventi, in denaro o in natura, derivanti da rapporti che hanno per oggetto l'impiego, a qualsiasi titolo, di denaro o di altri beni, purchè la loro percezione avvenga al di fuori dell'esercizio di attività imprenditoriale e sono prodotti da persone fisiche, non imprenditori o se imprenditori limitatamente ai beni non appartenenti alla sfera aziendale. Il soggetto che eroga tali redditi, se sostituto d'imposta, opera nei confronti del percipiente una ritenuta alla fonte, che può essere a titolo d'imposta o a titolo d'acconto; se i redditi sono erogati da soggetti che non sono sostituti d'imposta, questi devono essere dichiarati. Con riguardo alla disciplina particolare, possiamo dire che sono considerati redditi di capitale quelli individuati dall'art. 44 comma 1 lett. e) del D.P.R. n. 917/1986³⁴. La base imponibile per i redditi di capitale è costituita dall'ammontare degli interessi, degli utili, degli scarti di emissione o degli altri proventi percepiti nel periodo di imposta, senza nessuna deduzione analitica o forfettaria del reddito. In riferimento al momento impositivo, tali redditi assumono rilevanza nel periodo d'imposta in cui sono percepiti. Questa tipologia di reddito, nel caso di persone fisiche, deve essere

³⁴ *“gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'art. 53; è ricompresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art. 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate anche in sede di accertamento”*

dichiarato nel quadro RL del modello Unico relativo all'anno in cui sono effettivamente percepiti³⁵.

Il nuovo sistema che si è andato a delineare ha introdotto una novità costituita dal regime della “trasparenza fiscale”, disciplinato dagli artt. 115 e 116 del D.P.R. n. 917/1986. Questo sistema ha esteso alle società di capitali la tassazione prevista per le società di persone. Questo regime trasferisce in capo ai soci la tassazione del reddito prodotto dalla società, sottoponendolo all'Irpef indipendentemente dall'effettiva percezione degli utili da parte dei soci³⁶.

La riforma ha introdotto il sistema “naturale” delle società di capitali, invece il regime della trasparenza rappresenta il frutto di una specifica scelta opzionale operata dalla società stessa. Tale opzione costituisce un elemento imprescindibile, in assenza del quale il regime della trasparenza fiscale non può trovare applicazione con riferimento alle società di capitali.

Ritornando al tema dell'abolizione del credito d'imposta, possiamo dire che questo ha rappresentato uno degli aspetti più rilevanti della riforma fiscale. Le nuove regole per la tassazione sono state applicate ai periodi d'imposta che decorrono dal 01.01.2004. Il legislatore, attraverso l'art. 40 del D.L. 269/2003 ha introdotto un sistema transitorio per limitare l'utilizzo del credito d'imposta con riferimento alle distribuzioni deliberate successivamente al 30.09.2003. Per controbilanciare l'eliminazione del credito d'imposta e limitare gli effetti della doppia imposizione sui dividendi, è stato ampliato il criterio della tassazione per trasparenza e il “criterio dell'esenzione” in base al quale gli utili vengono tassati direttamente in capo alla società e ne sono esentati i soci³⁷.

Viene superato così il “modello dell'imputazione” nel quale i redditi sono tassati sia in capo alla società che in capo ai soci, riconoscendo a questi ultimi

³⁵ SERVIDIO, *Presunzione di distribuzione di utile ai soci nelle società di capitali a ristretta base partecipativa*, Pratica fiscale e professionale, 41/2008, p. 35

³⁶ PAGANI, *op. cit.*

³⁷ ZANETTI, *Imposte sui dividendi*, a cura di Eutekne Sistema Integrato, scheda n. 674.04 in Agg. 10/2003

un credito d'imposta in misura pari alle imposte già pagate dalla società. Per queste ragioni la tassazione dell'utile in capo alla società era considerato a titolo provvisorio.

Con il nuovo regime, il reddito viene tassato solo nel momento in cui viene prodotto, mentre non è assoggettata ad alcuna imposizione la successiva distribuzione ai soci. Per questo motivo le imposte sono versate dalla società a titolo definitivo e ai soci non viene riconosciuto nessun credito d'imposta.

Per i soci persone fisiche, non imprenditori, gli utili distribuiti sono assoggettati ad una ritenuta a titolo di imposta del 12,50% , senza possibilità di includere i dividendi nel reddito complessivo in sede di dichiarazione dei redditi³⁸.

Il regime transitorio limitava, sia dal punto di vista qualitativo sia dal punto di vista quantitativo, la fruibilità del credito d'imposta relativamente agli utili distribuiti da società ed enti. Questi limiti erano stati posti per agevolare il passaggio al nuovo regime, che prevedeva l'abolizione del credito d'imposta. Inoltre, sono state introdotte specifiche disposizioni relative alla distribuzione di acconti su dividendi e alla distribuzione di utili portati a nuovo o accantonati a riserva, se deliberate dopo il 30 settembre 2003.

³⁸ DI LASCIO, *Credito d'imposta sui dividendi* (circ. Agenzia Entrate 3.2.2004 n. 4, in Eutekne Sistema Integrato, scheda n. 674.10 in Agg. 2/2004

2.2 La presunzione: “costruzione” giurisprudenziale per imputare ai soci i maggiori utili accertati

La normativa prevede, nelle società di capitali, la separazione tra il patrimonio della società e quello dei soci. Nel caso di S.r.l. a ristretta base partecipativa, tale distribuzione potrebbe essere superata, presumendo che gli utili extra-bilancio, accertati in capo alla società, siano distribuiti tra i soci. Questa “costruzione” affonda le proprie radici nella giurisprudenza, considerando che nel nostro ordinamento tributario non esiste alcuna previsione normativa che si orienti in questo modo. Tale “presunzione di distribuzione” può essere ricondotta a quanto previsto dall’art. 38 comma 3 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973³⁹, che prevede l’utilizzo di presunzioni per le rettifiche delle dichiarazioni delle persone fisiche.

Infatti, nel caso di accertamento di un maggiore reddito in capo ad una società di capitali a ristretta base partecipativa, esso viene imputato “pro quota” ai soci. Questo “ribaltamento” non viene eseguito in applicazione di una disposizione di legge specifica, ma in forza di una presunzione. Si tratta di una presunzione “semplice”, come definita dall’art. 2729 codice civile⁴⁰, ben diversa dalla presunzione legale che caratterizza il regime tributario di trasparenza tipico delle società di persone. La Corte di Cassazione nella sentenza n. 3896 del 15 febbraio 2008 sostiene che *“nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo*

³⁹ *“L’incompletezza, la falsità e 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”*

⁴⁰ *“Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge escluda la prova per testimoni”*

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 extra bilancio ai soci.....”.

L’art. 2727 del codice civile dà una definizione di presunzione, sostenendo che *“Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto”*. Dal punto di vista fiscale l’art. 39 del D.P.R. 600/1973 ne consente l’utilizzo ai fini dell’accertamento. In questo ambito i fatti “ignoti” sono ben due cioè il reddito accertato in capo alla società (nei confronti del quale può essere opposto regolare ricorso in Commissione) e la distribuzione di questi maggiori utili ai soci. Questo crea una seconda presunzione conseguente alla prima, che è espressamente vietata dalla norma civile. La stessa Cassazione con la sentenza n. 6033/1994 ha cercato di evitare che da una presunzione ne possano scaturire delle altre, creando una catena di presunzioni⁴¹. La violazione del divieto di “doppia presunzione” è reso evidente dal fatto che, in presenza di impugnazione da parte della società dell’avviso di accertamento ricevuto e fino a quando non si pervenga ad una decisione passata in giudicato, l’Amministrazione finanziaria non potrà considerare effettivamente esistenti i maggiori redditi accertati⁴².

Nonostante questo la Giurisprudenza ritiene consolidato il fatto che la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado. Alcune sentenze della Cassazione, tra cui la n. 13338/2009, n. 28789/2009 e n. 3896/2008, ritengono che il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di 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

⁴¹ ROSANO, *La presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, a cura di ODCEC punto COMM, 2009, 2

⁴² PAGANI, *op. cit.*

caratterizza la gestione sociale⁴³. La sola constatazione della ristrettezza della base societaria non può, da sola, essere sufficiente a soddisfare i requisiti previsti dall'art. 2729 del codice civile. Pertanto sarebbe onere dell'Ufficio impositore produrre nuovi ed ulteriori elementi a supporto delle proprie pretese. In tal senso si è orientata la sentenza della Cassazione n. 14046 del 17 giugno 2009, in base alla quale l'ufficio dovrebbe indicare gli elementi concreti su cui è stato fondato l'accertamento, per poter individuare indizi gravi, precisi e concordanti in grado di integrare e supportare la presunzione semplice, al fine di riconoscerle una qualificazione di prova.

Numerose sono le sentenze della Cassazione a favore dell'operatività della "presunzione di distribuzione" ai soci dei maggiori utili accertati per effetto della sola presenza di una ristretta base societaria e solo poche sentenze, tra cui la n. 14046/2009, si pongono in contrasto con l'automatismo introdotto dalle sentenze della Cassazione.

Il maggiore reddito rilevato in sede di verifica fiscale nei confronti della società, si presume distribuito tra i soci sulla base dei rapporti di complicità, solidarietà e reciproco controllo che caratterizzano le compagini sociali ristrette. Questi elementi generano la presunzione di distribuzione, al solo manifestarsi di una pretesa tributaria nei confronti della società partecipata. Ci sono posizioni di disaccordo con quanto dichiarato, secondo le quali non è affatto scontato il sussistere di rapporti armoniosi tra persone legate da vincoli di carattere familiare o da rapporti di interesse comune. Infatti, tale presunzione non opera nelle caso delle società ad azionariato diffuso in quanto si ritiene non possano essere "teatro" di accordi tra i soci con carattere di complicità. I Supremi Giudici hanno affermato che essere soci di questo tipo

⁴³ CIRRINCIONE, *op. cit.*

di società, caratterizzate da una compagine sociale ristretta, consente una maggiore conoscibilità degli affari societari⁴⁴.

E' comunque possibile da parte del socio a cui vengano attribuiti utili che non ha mai percepito, fornire prova contraria, dimostrando di non aver mai avuto poteri di controllo o di effettiva gestione in ambito societario. Allo stesso modo potrà documentare che i rapporti con chi realmente gestiva la società non erano tali da rendere possibile la conoscenza sull'esistenza di somme mai documentate nella contabilità societaria e della successiva ripartizione delle stesse.

Possiamo concludere affermando che nel momento in cui venga accertata una certa evasione societaria, dato che la società presenta un numero ristretto di soci legati da particolari vincoli, si possa realisticamente presumere che i soci abbiano deciso di appropriarsi di quella parte di ricchezza che è stata sottratto al Fisco. L'Amministrazione, facendo forza su questa presunzione, è esentata dal dover dimostrare che:

- le somme siano rimaste nella società e non siano state distribuite;
- i soci si siano accordati per la distribuzione;
- i soci abbiano deciso di ripartire gli utili occulti in proporzione ai conferimenti;
- i soci abbiano effettivamente percepito le somme, sottraendole ad imposizione al pari della società che le ha prodotte.

Sulla base di tale dinamica, sarebbe quindi il contribuente chiamato a dimostrare che c'è stata una interruzione nella sopra indicata concatenazione⁴⁵.

⁴⁴ BORGOGGIO, *Cass. n. 13338 del 10 giugno 2009 e n. 14046 del 17 giugno 2009 – Società a ristretta base sociale: presunzione di distribuzione degli utili extracontabili*, in “il fisco” n. 29 del 20.07.2009, p. 1-4761

⁴⁵ BECCALLI, *Utili societari non contabilizzati: presunzione di distribuzione in caso di ristretta base proprietaria*, a cura di “il fisco” n. 38 del 16 ottobre 2006, p. 1-5973

2.3 L'utile accertato deve rappresentare maggiore ricchezza a disposizione dei soci

Il meccanismo presuntivo di distribuzione ai soci degli utili extra contabili opera solo in caso di maggiori ricavi con contabilizzati o di costi non riconosciuti per inesistenza delle operazioni commerciali.

Si afferma che il maggior reddito ripreso a tassazione nei confronti della società, non possa essere integralmente attribuito ai soci, in quanto, pur rappresentando un maggior reddito in capo alla società, non sempre rappresenta un maggior utile, una maggiore ricchezza distribuibile.

Nel caso in cui venga rilevata l'esistenza di ricavi "occulti", si può dimostrare durante il contraddittorio con l'Ufficio l'esistenza di componenti negativi di reddito non contabilizzati, ma correlati ai maggiori ricavi oggetto dell'accertamento. Tale affermazione trova riscontro nell'art. 109, comma 4, del D.P.R. n. 917/1816 il qual stabilisce che: *"Le spese e gli oneri specificatamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultano imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi"*. Questo principio ha maggior rilievo nel caso in cui l'accertamento sia di tipo induttivo, diversamente, nel caso in cui si tratti di un accertamento analitico o che riconosce la valenza della contabilità tenuta dalla società. Infatti, i costi che non sono stati contabilizzati dovranno trovare idonea documentazione giustificativa, per potere essere tenuti in considerazione ⁴⁶.

In passato l'Amministrazione riteneva che la ripresa a tassazione degli oneri contabilizzati, dovuta alla mancata inerenza o all'errata imputazione, per motivi di competenza, comportava soltanto un aumento dell'imponibile fiscale della società, che non si poteva assimilare ad un maggior reddito distribuibile tra i soci. Recentemente c'è stata una inversione di tendenza nei controlli

⁴⁶ PAGANI, *op. cit.*

dell'Amministrazione finanziaria, per cui, i costi indeducibili recuperati con l'accertamento possono portare a imputare maggiori redditi ai soci come gli utili extra bilancio. E' doveroso ricordare che non tutti i costi sostenuti dalla società possono essere dedotti dai ricavi. Alcuni limiti sono stabiliti dalla legge, come per le percentuali di deducibilità o della misura in cui possono essere imputati in ciascun esercizio. Per tutte le altre tipologie di costo si deve seguire la regola generale della deducibilità, la quale è subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal Tuir.

In questo modo l'accertamento sul socio per dividendi non dichiarati comprende anche somme che non possono essere state incassate. Si deve però sottolineare un aspetto rilevante cioè che un costo sostenuto dalla società, anche se ritenuto indeducibile, rappresenta un esborso di denaro e tali somme non potrebbero essere distribuite tra i soci perché destinate al fornitore.

Il contribuente potrebbe sostenere, in fase di difesa, che la presunzione opera solo nel caso di costi non sostenuti e non quando il costo sia ritenuto indeducibile. Gli uffici, ritengono legittima questa imputazione, anche sulla base di due pronunce di legittimità, secondo le quali i costi sono un elemento importante per la determinazione del reddito d'impresa e per questo motivo, quando sono ritenuti fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il costo è maggiore di quanto dichiarato ⁴⁷. Questo principio è valido nel caso di costi inesistenti che fanno ritenere che il costo fittizio è stato imputato per nascondere maggiori redditi. Nel caso in cui il costo sia stato realmente sostenuto è impossibile che le somme pagate rappresentino utili per i soci. Alcune sentenze ritengono che la presunzione di distribuzione è legittima qualora sia fondata sull'esistenza di ricavi non contabilizzati o costi inesistenti. Infatti queste sono le uniche ipotesi nelle quali è possibile ritenere che i soci abbiano incassato somme in "nero".

⁴⁷ AMBROSI, *Il costo indeducibile entra nell'accertamento del socio*, il Sole 24 Ore, 2014

Un aspetto di particolare interesse è rappresentato dal caso in cui una società, a seguito di un accertamento e della conseguente rilevazione di maggiori ricavi e/o costi inesistenti, presenti comunque un risultato negativo. Questa tematica è stata affrontata in alcune sentenze, tra cui la n. 1864 dell' 8 luglio 2008. L'ufficio presumeva fossero state distribuite delle somme derivanti da maggiori redditi rilevati sulla base di una contabilità parallela a quella ufficiale. Il contribuente aveva impugnato l'avviso constatando che la società presentava un risultato economico negativo anche a seguito delle rettifiche effettuate in sede di accertamento. Sulla base di tali elementi si riteneva non possibile prevedere una distribuzione fittizia di utili, vista la perdita in capo alla società che non avrebbe consentito, in alcun modo, di disporre di somme da distribuire. Nel caso specifico, sia la Commissione provinciale che quella regionale si erano pronunciate in favore del contribuente, ritenendo che tale presunzione non era possibile⁴⁸.

A seguito di queste pronunce, l'Amministrazione ha fatto ricorso alla Cassazione, che si è espressa in modo opposto. Essa riteneva che l'inesistenza di un risultato positivo, non poteva escludere la distribuzione di somme ai soci, in quanto la rilevazione di ricavi non contabilizzati e l'indebita deduzione di costi per l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, avrebbe comportato il conseguimento di somme in "nero" da parte della società.

Per l'Amministrazione la perdita di esercizio non avrebbe alcuna influenza sulla distribuzione della ricchezza, che non sarebbe entrata nella contabilità sociale, perché l'occultamento dei ricavi avrebbe portato anche all'omessa rilevazione di quelle che sono le movimentazioni finanziarie, che si ritiene possano essere entrate nella disponibilità dei soci⁴⁹. Naturalmente anche in questo caso è riconosciuta al socio la possibilità di fornire prova contraria.

⁴⁸ IORIO, *Cass.*; n. 18640 dell'8 luglio 2008: *gli utili extrabilancio sono sempre distribuiti se viene accertato maggior reddito alla S.r.l., anche in perdita*, in "il fisco" n. 31 del 4 agosto 2008, p. 2-5673

⁴⁹ IORIO, *op. cit.*

2.4 La definitività dell'accertamento in capo alla società

La presunzione di distribuzione è legittima solo se la compagine sociale è ristretta. Resta comunque necessaria l'esistenza di un atto emesso nei confronti della società, con il quale l'ufficio deve accertare i maggiori ricavi imponibili.

La Cassazione è orientata nel ritenere che l'atto posto a carico della società a ristretta base partecipativa debba essere definitivo, in quanto costituisce il presupposto per la rettifica sui soci.

L'Amministrazione finanziaria potrebbe emettere contemporaneamente l'avviso di accertamento sia a carico della società che a carico dei soci. In tal caso la pretesa potrebbe essere fondata su un atto che è privo di certezza, in quanto un giudice potrebbe dichiararne la nullità, l'infondatezza o potrebbe determinare in modo differente l'imponibile.

Per contro il socio potrebbe fare leva su questo aspetto richiedendo la sospensione del procedimento sulla base di quanto disposto dall'art. 295 del Codice di procedura civile⁵⁰. Questo articolo stabilisce che la sospensione necessaria del processo deve essere disposta se la decisione della controversia dipende dalla definizione di un'altra causa, esistendo tra di esse un vincolo di consequenzialità, in base al quale uno dei due giudizi, oltre ad essere pendente ed a coinvolgere le stesse parti, riguarda una questione di carattere pregiudiziale.

Per quanto riguarda l'applicabilità dell'art. 295 del c.p.c. nell'ambito del processo tributario, vi sono parecchie perplessità, in quanto la sospensione

⁵⁰ *“Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa”*

necessaria del processo è disciplinata dall'art. 39⁵¹ del D.Lgs. n. 546/1992. Tale articolo prevede la sospensione solo nel caso in cui venga presentata querela di falso o quando deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o sulla capacità delle persone, salvo che si tratta di una questione riguardante la capacità di stare in giudizio. L'applicabilità dell'art. 295 del c.p.c. nel processo tributario è legata alla diversa tipologia di casi di pregiudizialità oggetto delle due norme: l'art. 295 c.p.c. prevede la sospensione necessaria del processo sia nei casi di pregiudizialità interna al giudizio civile, sia nei casi di pregiudizialità esterna, relativamente a controversie che devono essere risolte da giudici amministrativi o penali, invece l'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina solo i rapporti tra processo tributario e processi non tributari cioè i rapporti esterni con la giurisdizione civile.

La giurisprudenza di legittimità, rispetto a gran parte della dottrina, considerando che l'art. 39 disciplina esclusivamente i rapporti tra processo tributario e processo civile, confermando la compatibilità dell'art. 295 con l'art. 39 e di conseguenza l'applicazione dell'art. 295 nel processo tributario, riconosce l'obbligo per il giudice tributario di sospendere il processo quando di fronte ad un altro giudice tributario sia pendente un giudizio la cui definizione assuma efficacia di giudicato sostanziale rispetto all'oggetto della controversia sottoposta al suo esame.

La Corte di Cassazione, in base alla propria interpretazione, rileva la necessità dell'identità delle parti processuali, per cui l'art. 295 c.p.c. non dovrebbe essere applicabile nel caso in cui intervenga sul rapporto tra l'accertamento tributario degli utili di natura extra contabile condotto nei confronti della società di capitali a ristretta base partecipativa e l'accertamento nei confronti dei soci, quali percettori degli utili stessi, visto che i giudizi coinvolgono parti

⁵¹ *“Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio”*

processuali parzialmente diverse. Si ritiene opportuno accedere all'istituto del litisconsorzio necessario in modo da evitare contrasti logici tra giudicanti e di trattare giuridicamente in modo unitario un accertamento sostanzialmente unitario. L'istituto del litisconsorzio è disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs. 546/1992 che al primo comma afferma che *“Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi”*. La Cassazione con sentenza n. 1052 del 18 gennaio 2007 aveva individuato i presupposti per il riconoscimento di questo istituto anche nell'ambito del processo tributario⁵². La sua funzione è quella di consentire, quando la posizione oggetto di contestazione è comune a più soggetti, di evitare la suddivisione del contenzioso tributario, comportando la pronuncia di una sentenza per ogni ricorso, anche quando più ricorsi investono un atto unico.

La giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione non ritiene applicabile l'istituto del litisconsorzio necessario nel caso di accertamento di utili extra contabili in capo a società di capitali a ristretta base partecipativa.

Inizialmente la stessa giurisprudenza aveva escluso la sospensione del giudizio nei confronti dei soci in pendenza del giudizio sull'accertamento in capo alla società di capitali a ristretta base partecipativa. In un secondo momento, la Sezione Tributaria, nella sentenza 14815 del 2008, ha rilevato che il giudice tributario deve applicare l'art. 295 del c.p.c. anche in questi casi basandosi sul presupposto che la sentenza che accerta in modo definitivo gli utili extra bilancio della società comporta effetti di giudicato anche nei confronti dei soci che non hanno partecipato a quel giudizio.

Come indicato precedentemente gli utili extra contabili possono essere imputati ai soci solo nel momento in cui l'accertamento nei confronti della

⁵² IANNACCONE, *Società di persone e litisconsorzio necessario*, in “il fisco” n. 32 del 7 settembre 2009, p. 1-5289

società è divenuto definitivo. Per meglio comprendere questo aspetto si può fare riferimento ad una recente sentenza della Cassazione la n. 441 del 2013. In questo caso l’Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento ad una società di capitali, con il quale rettificato il reddito in capo alla stessa. In un momento successivo era stata accertata la posizione fiscale del socio unico, imputandogli il maggior reddito. Dopo che l’atto impositivo nei confronti della società era divenuto definitivo per decorrenza dei termini di impugnazione, il socio proponeva ricorso per l’avviso che gli era stato notificato. La sentenza della Cassazione ha rilevato due aspetti di particolare interesse. Un primo aspetto riguarda le conseguenze che derivano sul socio a seguito dell’esito dell’accertamento nei confronti della società. L’esito dell’atto impositivo destinato alla società vincola il procedimento instaurato dal socio contro l’avviso di accertamento a lui notificato. Per cui la definizione dell’atto nei confronti della S.r.l. pregiudica il giudizio del socio. Parte della giurisprudenza ritiene che il socio che impugna l’atto impositivo, con cui gli è stato imputato il maggior reddito, non può fare altro che dimostrare che il vincolo di solidarietà non esiste oppure che gli utili siano stati reinvestiti o accantonati dalla società.

Un secondo aspetto riguarda il fatto che l’Ufficio aveva notificato l’avviso solo alla società e al suo legale rappresentante, ma non ai soci che sono privi di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla società. I soci potrebbero rilevare la violazione dell’art. 7 comma 1⁵³ Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) per cui se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo dovrebbe essere allegato all’atto che lo richiama.

⁵³ *“Gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”*

L'art. 7 si limita a stabilire un generale obbligo di allegazione, a carico dell'Amministrazione finanziaria, degli atti richiamati nella motivazione degli accertamenti, senza stabilire la nullità dell'atto in caso di violazione della disposizione⁵⁴. La Cassazione ritiene che tale obbligo non sussista nel momento in cui esso sia conosciuto o conoscibile dal contribuente. Infatti l'art. 2476 comma 2 del Codice Civile dispone che *“i soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali e i documenti relativi all'amministrazione”*, per questo motivo l'accertamento a carico della società è quantomeno conoscibile dal socio, per cui si ritiene non obbligatoria tale allegazione.

Una parte della giurisprudenza di merito, sostiene una tesi diversa, secondo cui l'obbligo di allegazione dell'atto previsto dall'art. 7 comma 1 deve essere rispettato, a meno che sia riprodotto il contenuto essenziale dell'atto richiamato. Questo orientamento è coerente con quanto disposto dall'art. 42 comma 2⁵⁵ del D.P.R. n. 600/1973, modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 secondo cui, il riferimento nell'avviso di accertamento a documenti, non conosciuti dal contribuente e non comunicati, è considerato

⁵⁴ BORGOGGIO, *L'accertamento alla “piccola” srl pregiudica il giudizio del socio*, in “Eutekneinfo” 11 gennaio 2013

⁵⁵ “ *L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”*

legittimo solo se tali documenti sono allegati all'atto che lo richiama o in esso riprodotti. Non è considerato sufficiente che il documenti richiamato sia semplicemente conoscibile dal contribuente, a meno che non riguardi un atto che è stato compiuto in sua presenza o che sia stato a lui comunicato nei modi di legge.

2.5 La prova contraria a carico del contribuente

La distribuzione degli utili extra contabili ai soci, si basa su una “presunzione semplice” e proprio per questo motivo è ammessa la prova contraria a carico del contribuente che può dimostrare l’insussistenza della presunzione su cui si fonda l’accertamento o l’estraneità del socio all’amministrazione della società. Il socio potrebbe dimostrare la sua estraneità alla gestione, ad esempio provando di non aver mai ricoperto cariche sociali o di non aver mai avuto poteri di controllo. Con questi elementi si potrebbe escludere l’esistenza di un vincolo di solidarietà o di complicità, tale da far ritenere che ci fosse un qualche accordo informale di distribuzione degli utili.

Allo stesso modo potrebbe dimostrare la sua estraneità alla divisione degli utili, dando prova dell’esistenza di rapporti familiari difficili, tali per cui sarebbe stato tenuto all’oscuro dell’esistenza di tali utili non contabilizzati e quindi di esserne stato escluso dalla distribuzione⁵⁶.

Per dimostrare questi fatti il socio potrebbe provare di aver sporto denuncia o di aver querelato gli amministratori, oppure di aver promosso azioni di responsabilità, previste dal codice civile, nei confronti degli stessi. Inoltre può dimostrare l’esistenza di fatti impeditivi che non gli hanno permesso di conoscere gli affari sociali o di aver messo in atto comportamenti per acquisire conoscenza degli accadimenti sociali che non hanno portato a nessun riscontro positivo.

Verso il contribuente che sarà in grado di fornire tali prove non potrà essere utilizzata la presunzione di distribuzione e nessun maggior reddito verrà imputato.

La prova non potrà essere fornita solo tramite dichiarazioni di parte e neppure sarà ammessa la testimonianza di terzi, ma tale prova dovrà trovare

⁵⁶ BORGOGGIO, *Cass. n. 13338 del 10 giugno 2009 e n. 14046 del 17 giugno 2009 – Società a ristretta base sociale: presunzione di distribuzione degli utili extracontabili*, in “il fisco” n. 29 del 20 luglio 2009, pag. 1-4761

fondamento su fatti e situazioni “oggettive” anche se portano ad una presunzione contraria⁵⁷.

Il contribuente potrà fornire la prova che i maggiori utili sono stati accantonati dalla società, dimostrando, ad esempio, un aumento privo di giustificazione delle attività finanziarie oppure che sono stati reinvestiti dalla società dimostrando un incremento ingiustificato di attività patrimoniali.

Tra le possibili “prove” la Cassazione ha previsto la querela del socio nei confronti dell’Amministratore delegato e conseguente all’accertamento dell’Ufficio, per il reato di appropriazione indebita delle somme accertate come maggiore reddito della società a responsabilità limitata.

⁵⁷ CIRRINCIONE, *op. cit.*

2.6 L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione rappresenta uno strumento a disposizione del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, per definire in via preventiva, eventuali controversie tributarie che possono sorgere relativamente ad una pretesa fiscale.

Le norme che regolano questa tipologia di accertamento sono contenute nel D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 *“Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”*.

L'adesione del contribuente all'accertamento, attraverso lo strumento del contraddittorio, consente, in presenza di atti di accertamento presuntivi, di determinare il reddito *“ricercato dall'imposta”*.

In base a quanto previsto dall'art. 4 comma 2⁵⁸ del decreto, se l'accertamento riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società di persone, nelle associazioni tra artisti o professionisti o in aziende coniugali non gestite in forma societaria, l'azione accertatrice è estesa ai relativi partecipanti.

Analoghe disposizioni non esistono per le società di capitali in quanto, ai fini tributari, c'è una netta separazione tra la società e i singoli soci, così che l'imputazione degli utili avviene dietro formale delibera assembleare. La distribuzione comporta, per il socio persona fisica, la tassazione nel periodo d'imposta dell'incasso del dividendo, ai sensi dell'art. 47 del Tuir. Tale

⁵⁸ *“ Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associativa, di cui all'art. 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, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuito 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 ”*

tassazione è anche ridotta proprio per evitare il problema della doppia imposizione, cioè del pagamento dell'imposta sia da parte della società che da parte del socio. Il divieto di doppia imposizione è disciplinato dagli artt. n. 127⁵⁹ del Tuir e n. 67⁶⁰ del D.P.R. n. 600/1973. Sulla base di queste disposizioni, proprio per evitare una duplicazione dell'imposta, il maggior reddito accertato in capo ai soci viene tassato, ai sensi dell'art. 47 comma 1 del Tuir, nel limite del 49,72% del loro ammontare.

La legittimità dell'interpretazione presuntiva, che comporta l'imputazione in capo ai soci dei maggiori redditi accertati in capo alla società, è possibile solo in presenza di società di capitali a ristretta base partecipativa, nelle quali tra i soci vi sono rapporti di maggiore complicità ed un maggiore coinvolgimento nell'attività gestionale.

La Corte di Cassazione ha più volte affermato che la ristretta base partecipativa costituisce la prova presuntiva di distribuzione degli utili in capo ai soci. L'indirizzo della Suprema Corte si trova, però, in conflitto con una parte della giurisprudenza che ha ritenuto che, in presenza di un accertamento a una società di capitali a ristretta base partecipativa, l'ufficio può utilizzare la presunzione semplice di maggior reddito imputato ai soci quando:

- l'accertamento effettuato in capo alla società non venga impugnato;
- l'accertamento, se impugnato, venga dichiarato legittimo, in tutto o in parte;
- la base imponibile recuperata in capo alla società sia di fatto costituita da "nero", cioè maggiori corrispettivi introitati e non fatturati in modo regolare;

⁵⁹ *"La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*

⁶⁰ *"La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*

- il socio abbia una percentuale di capitale qualificata ed abbia potere decisionale⁶¹.

Quando era ancora in vigore il D.P.R. n. 917/1986, in assenza delle modifiche apportate con il D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, l'Ufficio poteva inviare un avviso di accertamento alla società e contemporaneamente ai soci. A seguito di questi avvisi i soci potevano presentare, in carta libera, istanza di accertamento con adesione a norma di quanto previsto dall'art. 6 comma 2 del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, chiedendo l'apertura del contraddittorio. Allegata all'istanza il contribuente presentava una memoria formulata su determinati elementi:

- violazione del divieto di doppia imposizione: l'ufficio con i vari avvisi di accertamento chiama la società a pagare l'Irpeg sul maggior imponibile ed i soci a pagare l'Irpef sulla parte di utili a loro imputata;
- onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria: questo tipo di rilevazione molto difficilmente produce esiti positivi, visto l'orientamento giurisprudenziale secondo cui spetta al contribuente la prova di non aver percepito questi maggiori redditi. Proprio per questo motivo molto spesso si richiama l'ormai consolidato orientamento sia dottrinario che giurisprudenziale secondo cui l'Amministrazione Finanziaria deve provare le motivazioni degli avvisi di accertamento;
- riconoscimento del credito d'imposta;
- acquiescenza all'atto di accertamento notificato in capo alla società che diviene definitivo per effetto del pagamento, da parte della società, delle maggiori imposte dovute, degli interessi e delle sanzioni ridotte⁶².

Sulla base di quanto rilevato, il socio chiedeva il riconoscimento del credito d'imposta, corrispondente alle maggiori imposte pagate dalla società.

⁶¹ ANTICO, *Accertamento con adesione: presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in "il fisco" n. 37 del 14 ottobre 2002, pag. 1-5868

⁶² ANTICO-CARRIROLOROLO, *op. cit.*

In un secondo momento l'Ufficio, lette le memorie presentate dal socio, rileva che:

- il divieto di imposizione rappresenta l'unico problema posto dall'accertamento in capo ai soci. Infatti la soluzione corretta sarebbe quella di tassare solo la differenza tra l'aliquota Irpeg e l'aliquota media Irpef cui i maggiori redditi sarebbero sottoposti dopo l'accertamento;
- il credito d'imposta si ritiene non dovuto dato che gli utili così conseguiti non sono stati indicati nella dichiarazione dei redditi del percipiente. In questo senso si era orientata anche la Direzione generale che, nella circolare n. 122/11/1121 del 16 maggio 1978, sosteneva che ".....il credito d'imposta da far valere dal contribuente, debba, in ogni caso essere limitato a quello risultante dalla dichiarazione, e ciò anche nel caso di successive rettifiche in aumento dei dividendi compresi nel reddito dichiarato, non sembrando possibile in tale ipotesi, accordare al contribuente un maggior credito di imposta in relazione alla rettifica operata". Nonostante quanto appena rilevato, si riteneva corretto riconoscere in capo ai soci il credito d'imposta che corrisponde alla maggior Irpeg pagata in via definitiva dalla società. Tale riconoscimento è rilevato anche nell'art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 che per effetto delle modifiche apportate dall'art. 8 comma 1 della Legge 13 maggio 1999, n. 133, ha previsto l'inserimento del secondo comma volto ad evitare gli effetti della doppia imposizione⁶³;
- in merito alla prova, si ritiene che la presunzione assolve l'onere probatorio a carico dell'Ufficio di dimostrare che il socio abbia percepito i redditi in "nero" prodotti dalla società.

⁶³ *"L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito"*

A termine del contraddittorio, l'Ufficio, a seguito dell'adesione del contribuente, redige l'atto con le seguenti modalità:

- verificato che l'accertamento in capo alla società sia definitivo;
- che l'imposta non può essere applicata più volte in base allo stesso presupposto;
- che l'art. 8 della Legge n. 133/1999 sostiene che l'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo, a seguito di accertamento, è detratta dall'imposta dovuta dal percipiente sul medesimo reddito;

si riconosce, a ciascun socio, in base alle quote di partecipazione, il credito d'imposta che corrisponde ai maggiori utili distribuiti, così come previsto dall'art. 14 commi 1, 4 e 5⁶⁴ del Tuir⁶⁵ (articolo abrogato dall'art. 1, comma 349, L. 30 dicembre 2004, n. 311). Possiamo quindi dire che il Fisco valuta in modo positivo l'accertamento con adesione perché consente di introitare, subito, le somme dovute.

⁶⁴ 1 “Se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati alla lettera a) e b) del comma 1 dell'art. 87, al contribuente è attribuito un credito d'imposta pari al 56,25 per cento, per le distribuzioni deliberate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1 gennaio 2001, e al 53,85 per cento, per le distribuzioni deliberate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1 gennaio 2003, dell'ammontare degli utili stessi nei limiti in cui esso trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 105”. 4 “Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito di imposta è computato in aumento del reddito complessivo”. 5 “La detrazione del credito d'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui gli utili sono stati percepiti e non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata. Se nella dichiarazione è stato omesso soltanto il computo del credito di imposta in aumento del reddito complessivo, l'ufficio delle imposte può procedere alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi”.

⁶⁵ ANTICO, *op. cit.*

3. La “trasparenza” nelle società a responsabilità limitata

3.1 Il regime di trasparenza nella società di capitali

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 344/2003 il legislatore ha introdotto nell'ordinamento tributario la possibilità, per le società di capitali, che rispettano determinati requisiti, di optare per il regime della trasparenza fiscale, che consente a tali società di attribuire direttamente ai soci i redditi prodotti, indipendentemente dall'effettiva percezione, secondo il modello tipico delle società di persone.

In particolar modo sono stati introdotti due regimi opzionali:

- 1) la “grande trasparenza” (art. 115 del Tuir): applicabile alle società di capitali partecipate interamente da altre società di capitali;
- 2) la “piccola trasparenza” (art. 116 del Tuir): applicabile alle società di capitali a ristretta base proprietaria, partecipate solo da persone fisiche e con un volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore.

Esercitando l'opzione per uno di questi regimi, la società partecipata non deve pagare l'Ires sul proprio reddito imponibile, in quanto questo viene attribuito a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili⁶⁶.

Il reddito della società trasparente viene tassato in capo ai soci, che sono tenuti a corrispondere l'Ires o l'Irpef, a seconda della loro natura giuridica. La società partecipata è tenuta a determinare il reddito imponibile da imputare ai soci e a presentare la dichiarazione dei redditi. In questo modo, rappresenta il riferimento soggettivo ai fini dell'accertamento del reddito “trasparente”. L'essenza del regime consiste nella detassazione della società partecipata (trasparente), i cui risultati fiscali vengono imputati ai soci. In questo modo,

⁶⁶ ZANNI, REBECCA, *Le perdite fiscali nel regime di trasparenza delle società di capitali*, in “il fisco” n. 18 del 3 maggio 2010

nel caso in cui si realizzi una perdita, questa è immediatamente utilizzabile dai soci a compensazione dei loro redditi.

Il regime di trasparenza è un sistema che consente di eliminare la doppia imposizione dei redditi societari e di utilizzare immediatamente le perdite maturate. Infatti applicando tale regime la società partecipata non è tassata, ma sono tassati soltanto i soci, ai quali è imputato il reddito o la perdita della società.

Passiamo ora ad analizzare quali sono gli aspetti comuni e le peculiarità che caratterizzano le due ipotesi di trasparenza.

Per quanto riguarda la “grande trasparenza”, l’opzione può essere esercitata solo da quelle società che sono partecipate unicamente da altri soggetti di cui all’art. 73 primo comma lettera a) del Tuir e a condizione che ciascuno di essi detenga una percentuale di diritto di voto, esercitabile nell’assemblea generale richiamata all’art. 2346 c.c., compresa tra il 10% e il 50%. Questi requisiti devono sussistere dal primo giorno del periodo d’imposta in cui viene esercitata l’opzione e permanere per tutta la sua durata⁶⁷.

Ci sono dei casi nei quali l’esercizio dell’opzione risulta escluso, ai sensi di quanto disposto dal primo comma dell’art. 115 combinato con l’art. 2 del D.M. 23 aprile 2004, quando la società partecipata abbia:

- emesso strumenti finanziari di cui all’art. 2346 del c.c. (strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche amministrativi, ma privi del diritto di voto nell’assemblea generale);
- espresso l’opzione per la tassazione di gruppo ai sensi degli artt. 117 e 130 del Tuir ;
- i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell’aliquota dell’imposta sul reddito delle società;

⁶⁷ PISERONI, ARTINA, *Trasparenza fiscale per le società di capitali: adempimenti di fine esercizio e analisi della convenienza*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 47/2011

- sia assoggettata a procedure concorsuali ai sensi dell'art. 101 comma 5 del Tuir.

Se le condizioni per l'esercizio dell'opzione vengano meno, essa perde efficacia dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale si è verificata la decadenza delle stesse. Non rientra tra le cause di decadenza la variazione della compagine sociale qualora siano mantenute le percentuali richieste dalla norma (tra il 10% e il 50%). Nel caso in cui si verificasse una variazione delle percentuali di partecipazione agli utili senza che vi sia anche una variazione nella partecipazione del capitale sociale e della compagine sociale contemporaneamente, queste modifiche produrranno i propri effetti dall'esercizio successivo a quello in cui sono avvenute.

Al contrario, nel caso in cui ci sia una variazione della compagine sociale, queste modifiche avranno effetto dal medesimo esercizio e il reddito o la perdita verrà imputata in capo ai soggetti che hanno la qualifica di soci al termine dell'esercizio della partecipata.

La regola generale prevede che tale opzione possa essere esercitata dalle società di capitali residenti partecipate da altre società residenti. Nonostante tutto, la facoltà di esercitare l'opzione può essere riconosciuta anche nel caso di società non residenti, nei cui confronti non vi sia l'obbligo di applicare una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti o nel caso di soci non residenti che detengano la partecipazione tramite una stabile organizzazione in Italia⁶⁸.

Con l'esercizio dell'opzione i redditi o le perdite della società partecipata vengono imputati pro quota alle società partecipanti. Queste ultime non risultano soggette alla tassazione del 5% sui dividendi distribuiti dalla partecipata e possono usufruire dell'eventuale perdita imputata a diretta riduzione dei propri redditi. Queste perdite rappresentano per le partecipanti un componente negativo di reddito e quindi utilizzabile prioritariamente e per intero, rispetto alle perdite pregresse.

⁶⁸ PISERONI, ARTINA, *op. cit.*

Per quanto riguarda la “piccola trasparenza”, questa può essere esercitata anche dalla società a responsabilità limitata che abbia:

- un volume di ricavi che non supera la soglia prevista per l’applicazione degli studi di settore;
- sia costituita da una compagine sociale formata solo da persone fisiche non superiori a 10 o 20 nel caso delle cooperative.

Entrambi i regimi sono soggetti a regole particolari per quanto riguarda l’utilizzo delle perdite pregresse conseguite dalla società partecipata e/o dai partecipanti e anche per quanto riguarda l’entità massima delle perdite attribuibili ai soci.

In particolar modo, l’art. 115 comma 3, prevede che le perdite pregresse conseguite dai soci non possono essere utilizzate per ridurre il reddito imputato dalla società trasparente. Allo stesso modo, l’art. 7 secondo comma del D.M. 23 aprile 2004, stabilisce che le perdite conseguite dalla società trasparente non possono essere imputate pro quota in capo ai soci, ma devono essere utilizzate solamente a riduzione del reddito imponibile conseguito dalla società⁶⁹.

Infine, le perdite conseguite dalla società durante il regime della trasparenza fiscale non possono essere attribuite ai soci per un importo superiore alla rispettiva quota del patrimonio netto, la cui entità deve essere calcolata alla data di chiusura del periodo d’imposta, senza considerare la perdita civilistica del periodo e considerando i conferimenti in denaro/natura intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio, ma entro la data di approvazione del bilancio. La quota eccedente verrà riportata a scomputo dei redditi degli esercizi successivi.

⁶⁹ PISERONI, ARTINA, *op. cit.*

3.2 La “piccola trasparenza” (art. 116⁷⁰ del Tuir)

Le società a responsabilità limitata possono optare per il “regime della trasparenza” se sussistono le condizioni previste dall’art. 116 del Tuir:

- 1) la compagine sociale è costituita esclusivamente da persone fisiche, non superiore a 10;
- 2) il volume dei ricavi non supera la soglia prevista per gli studi di settore (euro 5.164.569,00)⁷¹.

Esercitando l’opzione per la trasparenza la quota di reddito o di perdita della società viene imputata in capo al socio, a prescindere dal fatto che questi percepisca effettivamente tale quota di utile.

In questo modo, l’obbligo di assolvere l’imposta si sposta dalla società al socio persona fisica.

L’applicazione di questo regime comporta, per la società e per i soci, dei vantaggi fiscali:

- il reddito della società viene trasferito dalla sfera impositiva Ires (aliquota 27,5%) ad una sfera impositiva Irpef, dove per i redditi di minor ammontare opera una aliquota inferiore a quella proporzionale prevista per la società;

⁷⁰ “L’opzione di cui all’articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume dei ricavi non supera le soglie previste per l’applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperative. L’opzione non può essere esercitata, o se esercitata perde efficacia, nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione con i requisiti di cui all’articolo 87.

Si applicano le disposizioni del terzo periodo del comma 3 dell’articolo 115 e quelle del primo e terzo periodo del comma 3 dell’articolo 8.”

⁷¹ DEZZANI, DEZZANI, Circolare n. 49/E del 22 novembre 2004: la trasparenza fiscale “S.r.l.” e “cooperative”, in “il fisco” n. 9 del 28 febbraio 2005

- questo regime permette di evitare qualsiasi ulteriore tassazione degli utili e al momento della loro distribuzione, non opererà l'ordinaria tassazione.

Tra i soggetti che possono accedere a questo regime vi sono le società a responsabilità limitata disciplinate dagli artt. 2462 e seguenti del codice civile. Per quanto riguarda il primo requisito, possiamo dire che per il calcolo dell'ammontare dei ricavi, l'art. 14 lettera a) del D.M. 23 aprile 2004 ha specificato che si deve fare riferimento alle risultanze della dichiarazione dei redditi per l'anno precedente a quello nel quale viene esercitata l'opzione per la trasparenza⁷². Il superamento di questa soglia determina la decadenza dal regime. Nel caso di una società appena costituita, non avendo dei ricavi dell'anno precedente a cui fare riferimento, si può optare per la trasparenza, ma per il mantenimento del regime negli anni successivi al primo, andrà verificato il limite dei ricavi rapportandoli ad un anno⁷³.

L'art. 14 del D.M. 23 aprile 2004 ha escluso dal calcolo della soglia dei ricavi rilevanti ai fini dell'ammissione al regime di trasparenza:

- i ricavi derivanti dalla cessione di azioni, quote di partecipazioni, strumenti finanziari simili alle azioni, a condizione che tali valori mobiliari non costituiscano per la società immobilizzazioni finanziarie e non si possano qualificare per il regime di esenzione di cui all'art. 87 del Tuir (*participation exemption*);
- i ricavi derivanti dalla cessione di obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa, sempre che per la società tali titoli non rappresentino immobilizzazioni finanziarie⁷⁴.

Il regime della trasparenza è applicabile a condizione che tutti i soci partecipanti sino persone fisiche:

⁷² DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

⁷³ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

⁷⁴ ODETTO, *La trasparenza fiscale per le società di capitali: chiarimenti dalla circ. Agenzia Entrate 22.11.2004 n. 49*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 794.01 in Agg. 12/2004

- residenti in Italia, anche se esercitano attività d'impresa,
- non residenti, a condizione che il reddito venga imputato con riferimento ad una partecipazione detenuta attraverso una stabile organizzazione.

Questa condizione si collega alla circostanza che il socio estero non sia soggetto alla ritenuta a titolo d'imposta, con aliquota del 27%, circostanza che si verifica quando la sua partecipazione è detenuta attraverso una stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 27⁷⁵ comma 3 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600. In questo modo si evita che il regime di trasparenza possa diventare per i non residenti (soggetti a ritenuta) uno strumento elusivo per sottrarsi alla ritenuta sui dividendi erogati dalla società partecipata.

Nel caso delle società a responsabilità limitata a ristretta base partecipativa l'applicazione di questo regime non è subordinata al possesso di determinate percentuali di diritto di voto o di partecipazione agli utili, ma al solo possesso della qualità di socio⁷⁶.

Rileva, infatti, solamente il numero dei soci iscritti nel libro previsto dall'art. 2478, comma 1, n.1) del codice civile. Per determinare in modo corretto questo numero è necessario considerare anche gli eventuali comproprietari della medesima quota, nel caso in cui i relativi diritti vengano esercitati per

⁷⁵ *“La ritenuta è operata a titolo d'imposta e con l'aliquota al 27 per cento sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società ed enti indicati nel comma 3 ter, in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lettera a) e ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 109, comma 9, lettera b), non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. L'aliquota della ritenuta è ridotta al 12.50 per cento per gli utili pagati ad azionisti i risparmio. I soggetti non residenti, diversi dagli azionisti di risparmio e dalle società ed enti indicati al comma 3 ter, hanno diritto al rimborso, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero”*

⁷⁶ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

mezzo di un rappresentante comune di cui all'art. 2468, comma 5 del codice civile⁷⁷.

Naturalmente il possesso di questi requisiti deve sussistere per l'intero periodo di vigenza del regime.

Tra le cause di esclusione, specificatamente previste dall'art. 116 comma 1 del Tuir, vi rientra l'acquisizione o il possesso, da parte della società "trasparente", di partecipazioni che si qualificano per il regime di esenzione di cui all'art. 87 del Tuir, definite "*participation exemption*", fatto salvo il caso in cui tale acquisto o possesso sia avvenuto in base ad un obbligo normativo, regolamentare o amministrativo.

Nel caso in cui si tratti della partecipazione a consorzi non obbligatori per legge, ma che sono disciplinati da disposizioni legislative, statutarie o regolamentari non derogabili, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49/E del 22 novembre 2004, ha dichiarato che i contribuenti possono accedere al regime della trasparenza, nel caso in cui tali disposizioni non consentano di fatto il realizzo di plusvalenze, in quanto le quote risultano incedibili ovvero rimborsabili in base al valore nominale⁷⁸.

Non hanno rilevanza ai fini dell'esclusione o della decadenza dal regime, il possesso di partecipazioni che non si qualificano ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 87 del Tuir, in particolar modo il caso in cui non sia ancora maturato il requisito del possesso ininterrotto dal primo giorno del dodicesimo mese precedente previsto dal comma 1 lettera a) dell'art. 87 del Tuir.

Sulla base del rinvio operato dall'ultimo comma dell'art. 14 del D.M. 23 aprile 2004, anche per le società a ristretta base partecipativa valgono come cause di esclusione dalla trasparenza⁷⁹:

- l'opzione della partecipata per il consolidato nazionale o mondiale (art. 2 lettera b) del D.M. 23 aprile 2004);

⁷⁷ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

⁷⁸ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

⁷⁹ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

- l'assoggettamento della partecipata alle procedure concorsuali di cui all'art. 101 comma 5 del Tuir (art. 2 lettera c) del D.M. 23 aprile 2004).

La regola generale prevede che non può optare per la trasparenza la società partecipata che abbia optato per il consolidato fiscale, disciplinato dagli artt. 117-130 del Tuir. Questa previsione vuole evitare che l'imponibile di gruppo, da tassare in capo alla sola società controllante capofila, possa essere imputato ad altri soggetti, mediante l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale.

Ci sono alcuni casi nei quali l'accesso all'istituto del consolidato o della trasparenza non è alternativo.

A regolare la materia sono intervenute le disposizioni attuative dei due regimi, che hanno previsto⁸⁰:

- l'opzione per la trasparenza può essere esercitata dai soci, anche se questi optano per il consolidato come controllati o controllanti (art. comma 3 del D.M. 23 aprile 2004);
- l'opzione per la trasparenza non può essere esercitata dalla società partecipata che abbia optato per il consolidato in qualità di controllante o di controllata (art. 2 comma 1 lettera b) del D.M. 23 aprile 2004);
- l'opzione per il consolidato non può essere esercitata dalla società che abbia optato per la trasparenza in qualità di partecipata (art. 4 comma 1 lettera a) del D.M. 23 aprile 2004).

Si può dire che nell'ambito della riforma fiscale il regime della trasparenza è stato introdotto per raggiungere gli stessi risultati del consolidato fiscale, quando mancano i presupposti per l'applicazione di quest'ultimo. Per questo motivo, nel caso in cui vi siano i presupposti per esercitare entrambe le opzioni, si deve valutare quale sia la scelta più conveniente.

Tra gli aspetti da tenere in considerazione possiamo trovare, ad esempio, che:

⁸⁰ ODETTO, *op. cit.*

- il regime di neutralità fiscale dei trasferimenti “intra” gruppo di beni strumentali, previsto per il consolidato fiscale, non si applica nel caso di società trasparente e società socie;
- il consolidato consente al socio controllante di utilizzare l’intera perdita fiscale della partecipata, con attribuzione di un compenso alle società di minoranza, invece, nel regime di trasparenza, i soci di minoranza compensano “pro quota” i propri utili con le perdite della società⁸¹.

L’opzione non può essere esercitata anche nel caso in cui la società partecipata sia assoggettata alle procedure concorsuali di cui all’art. 101 comma 5 del Tuir e cioè: il fallimento, la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e l’amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Nel caso in cui la società abbia adottato il regime della trasparenza e durante il periodo di validità dell’opzione sia assoggettata ad una procedura concorsuale, gli effetti di questo regime perdono efficacia a partire dal periodo d’imposta che inizia dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo e del decreto che disciplina la procedura di amministrazione straordinaria⁸².

⁸¹ ZANNI, REBECCA, *op. cit.*

⁸² ODETTO, *op. cit.*

3.3 L'esercizio dell'opzione

L'opzione per il regime di trasparenza deve essere esercitata dalla società partecipata che, in questo modo, cessa di essere soggetto passivo d'imposta. Questo regime è vincolante per tre periodi d'imposta della società partecipata, deve essere esercitato congiuntamente sia dalla società partecipata che da tutti i soci e deve essere comunicato dalla società partecipata all'Amministrazione finanziaria, entro il primo dei tre periodi d'imposta.

Per poter esercitare tale opzione è necessario che:

- il socio manifesti la propria volontà di optare per il regime della trasparenza, mediante invio alla partecipata di una raccomandata con ricevuta di ritorno;
- la società partecipata comunichi all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione per il regime della trasparenza;
- la partecipata comunichi all'Agenzia delle Entrate il verificarsi di uno degli eventi che comportano la decadenza dal regime, entro i successivi trenta giorni, che decorrono:
 - a. dall'avvenuta modifica della compagine sociale che determini il superamento del numero massimo di soci;
 - b. dall'avvenuta modifica della compagine sociale, per l'ingresso anche solo di un nuovo socio che non sia persona fisica;
 - c. dalla data a partire dalla quale il socio estero non posseda la quota attraverso una stabile organizzazione⁸³.

L'Agenzia delle Entrate ha previsto che non c'è nessun obbligo specifico di comunicazione nel caso in cui vengano conseguiti ricavi di ammontare superiore al limite di euro 5.164.569,00, in quanto tale informazioni si può facilmente reperire dalla dichiarazione presentata dalla società partecipata.

⁸³ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

Per il rinnovo dell'opzione si devono usare le stesse modalità con le quali è stata effettuata la prima opzione.

Con provvedimento del 04 agosto 2004, l'Agenzia delle Entrate, ha approvato il modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali".

Il modello è composto da un "frontespizio" contenente i dati relativi alla società partecipata, al rappresentante firmatario della comunicazione e ai soggetti partecipanti, la sottoscrizione del rappresentante firmatario della comunicazione e l'impegno alla presentazione telematica da parte dell'intermediario incaricato alla trasmissione⁸⁴.

Questo modello viene presentato telematicamente direttamente o tramite soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322 e successive modificazioni oppure avvalendosi di un Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, che provvede all'invio telematico. La prova della presentazione è rappresentata da una ricevuta rilasciata dall'Agenzia che conferma l'avvenuto ricevimento della comunicazione.

Il modello è da utilizzare nelle ipotesi di:

- esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 4 comma 1 del decreto n. 344 del 12 dicembre 2003;
- rinnovo dell'opzione per la trasparenza fiscale, a norma dell'art. 5 del decreto n. 344 del 12 dicembre 2003;
- perdita di efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale, secondo quanto disposto dall'art. 4 comma 2 del decreto n. 344 del 12 dicembre 2003;

⁸⁴ FERRARA, *Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza, nell'ambito delle società di capitali", con le relative istruzioni per la compilazione*, in Agenzia delle Entrate, 4 agosto 2004

- conferma del regime di tassazione per trasparenza ai sensi dell'art. 10 comma 4 del decreto n. 344 del 12 dicembre.

3.4 L'imputazione del reddito e delle perdite

Il reddito prodotto dalle società a responsabilità limitata viene attribuito ai soci esistenti alla data di chiusura dell'esercizio della partecipata, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dall'effettiva percezione. Il comma 1 dell'art. 116 disciplina questo meccanismo di imputazione sulla base di quanto previsto dall'art. 5 del Tuir.

L'imputazione del reddito avviene in relazione alla situazione alla data di chiusura del periodo d'imposta, come previsto dall'art. 7, commi 1 e 2, del D.M. 23 aprile 2004. Inoltre la circolare n. 49/E dell'Agenzia delle Entrate ha previsto che:

- le modifiche nelle quote di partecipazione agli utili dei soci, non dovute a variazioni nella compagine sociale, hanno effetto solo a partire dal periodo di imposta successivo;
- in caso di cessione del diritto di usufrutto sulla quota si manifesteranno gli effetti fiscali, ai fini dell'imputazione del reddito della partecipata, a partire dal periodo d'imposta successivo alla cessione⁸⁵.

Per quanto riguarda gli utili e le riserve di utili, che si sono formate nei periodi in cui è efficace l'opzione, non concorrono a formare il reddito dei soci cui vengono distribuiti. Inoltre non rappresenta reddito imponibile neanche la parte di reddito, distribuito ai soci, eccedente il reddito imponibile della società partecipata.

Gli utili che vengono imputati per "trasparenza" ai soci persone fisiche possono essere compensati con (art. 8, comma 2, del Tuir):

- perdite imputate al socio per "trasparenza" in altre società a responsabilità limitata;
- perdite relative ad un'attività commerciale del socio medesimo;
- perdite derivanti dalla partecipazione in s.n.c. e s.a.s..

⁸⁵ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit.*

Nella bozza originale del decreto si parlava di imputazione del “reddito imponibile” della società. Questo riferimento faceva ritenere che ci potesse essere solo l’imputazione di un risultato positivo dell’esercizio e non anche delle perdite.

Dal’altra parte, la legge delega di riforma prevedeva, per le società di capitali, la possibilità di optare per il “regime di trasparenza” previsto per le società di persone. La mancanza di uno specifico riferimento alle perdite della società “trasparente” costituiva una violazione dei principi fissati nella legge stessa. Nella disciplina delle società di persone, l’art. 8 comma 2 del Tuir, prevede che le perdite delle società si sottraggano per ciascun socio nella stessa proporzione prevista per l’imputazione dei redditi.

Possiamo quindi affermare che nella legge delega, l’opzione per il regime della trasparenza, comporta l’imputazione ai soci anche delle perdite della società partecipata⁸⁶.

L’art. 116 al primo comma prevede l’imputazione del reddito complessivo della società partecipata.

Le perdite fiscali della società ammesse al regime della trasparenza seguono le stesse regole previste dall’art. 115 del Tuir cioè:

- perdite pregresse della società partecipata sono utilizzate dalla società “trasparente” in riduzione del proprio reddito prodotto negli esercizi successivi ed imputato per trasparenza ai soci;
- perdite realizzate nel periodo di trasparenza sono imputate ai soci in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite e possono essere compensate con gli utili che derivano da:
 - a) utili imputati al socio per “trasparenza” in altre società a responsabilità limitata;
 - b) utili relativi ad una attività commerciale esercitata dal socio stesso;

⁸⁶ ZANNI, REBECCA, *op. cit.*

c) utili derivanti dalla partecipazione in s.n.c. e s.a.s..

Per quanto riguarda il riporto delle perdite da parte dei soci l'art. 116 richiama, con finalità antielusiva, le regole d'imputazione delle perdite previste dal primo e dal terzo periodo del comma 3 dell'art. 8 del Tuir cioè:

- il riporto delle perdite imputato per “trasparenza” è deducibile da successivi utili imputati sempre per “trasparenza” ovvero da utili derivanti da attività commerciale, ma non oltre in quinto periodo d'imposta;
- il riporto delle perdite imputate per “trasparenza” realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla società “trasparente” non ha nessun limite di tempo, fermo restando che tali perdite sono deducibili esclusivamente da successivi utili imputati sempre per “trasparenza” ovvero da utili derivanti da attività commerciali esercitate dal socio persona fisica⁸⁷.

Il secondo periodo dell'art. 116 comma 3 prevede che le ritenute a titolo d'acconto sui redditi della partecipata, i crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno. Tale norma riporta quanto previsto per le società di persone artt. 14 comma 3 e 19 del Tuir.

⁸⁷ DEZZANI, DEZZANI, *op. cit*

3.5 La responsabilità solidale e l'accertamento unitario

Nel caso della “piccola trasparenza” la circolare dell’Agenzia delle Entrate (n. 49/E del 22 novembre 2004) ha precisato che, pur mancando una specifica disposizione normativa, si applica il regime della responsabilità previsto per la “grande trasparenza”, sia con riferimento alle regole sulla responsabilità solidale fra socio e partecipata che alle disposizioni sull’accertamento unitario da notificare alla società trasparente ed ai relativi soci.

Le norme generali sulla responsabilità solidale sono contenute negli artt. 115 comma 8⁸⁸ del Tuir e 13⁸⁹ del D.M. 23 aprile 2004.

Il comma 8 dell’art. 115 stabilisce che la società partecipata risponde solidamente con ciascun socio partecipante per quanto riguarda l’assolvimento degli obblighi tributari, cioè imposta, sanzioni ed interessi, conseguenti all’obbligo di imputazione del reddito di partecipazione. Tale disposizione trova la propria ragione nelle esigenze del legislatore di garantire gli interessi erariali⁹⁰. Di qui la necessità di stabilire una responsabilità solidale della partecipata con le società partecipanti.

⁸⁸ *“La società partecipata è solidamente responsabile con ciascun socio per l’imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all’obbligo di imputazione del reddito”*

⁸⁹ *“La società partecipata è responsabile solidalmente con i soci dell’imposta, delle sanzioni e degli interessi relativi al reddito imputato per trasparenza. Tale disposizione non si applica nel caso di cui all’art. 12, comma 1, nonché di omesso o carente versamento dell’imposta da parte dei soci.*

Ai fini della disposizione del secondo periodo del comma 1 dell’art. 8, in caso di cessione della partecipazione, il socio cedente deve comunicare al cessionario l’ammontare dei redditi che sono stati oggetto di imputazione ai sensi del comma 1 dell’art. 115 del test unico, nonché degli utili che in caso di distribuzione riducono l’importo fiscalmente riconosciuto della partecipazione”

⁹⁰ SETTEMBRE, LOSCIALPO, *La disciplina dell’accertamento e della responsabilità della società partecipata e dei soci nell’ambito del regime di trasparenza delle società di capitali: spunti di riflessione*, in “il fisco” n. 6 del 7 febbraio 2005

Il comma 8 mette in evidenza, da una parte, la centralità della società partecipata (solidamente responsabile con ciascun socio) e dall'altra parte la soggettività passiva di ciascun socio (in quanto è su questi che pesa l'obbligo tributario) e la loro autonomia all'interno del gruppo.

Tale norma prevede dunque una responsabilità solidale della società partecipante per le imposte imputate ai soci a seguito dell'imputazione "pro quota" del reddito per trasparenza.

In particolar modo la società partecipata sarebbe responsabile solidalmente ed "in toto", mentre per ciascun socio tale responsabilità si dovrebbe limitare alle imposte di singola competenza.

Leggendo quando previsto nell'art. 13 comma 1 si deduce una responsabilità "tout court" tra società partecipata e soci⁹¹.

Alla luce di quanto disposto da queste due norme sarebbe opportuno definire l'ampiezza della responsabilità, soprattutto per tutelare i soci di minoranza che non amministrano la società.

Parte della dottrina interpreta tale responsabilità come se fossero delle singole obbligazioni tributarie solidali calcolate su ciascuna quota del socio attribuita per trasparenza in sede di accertamento.

Questa responsabilità solidale prevista dall'art. 115 comma 8 è in parte "mitigata" con quanto disposto dall'art. 13 comma 1. Tale disposizione ha portato l'Agenzia delle Entrate a ritenere che la responsabilità della società partecipata vada riferita, in particolar modo, alle ipotesi di omessa, incompleta o infedele dichiarazione del proprio reddito, vale a dire a situazioni direttamente riconducibili alla posizione fiscale della stessa società partecipata.

Nel caso di fatti imputabili alla condotta dei soci, nessuna responsabilità si può configurare in capo alla società.

Per l'Agenzia la responsabilità della partecipata sarebbe da escludere per:

⁹¹ SETTEMBRE, LOSCIALPO, *op. cit.*

- omessa o parziale dichiarazione, da parte della società partecipante del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata (solo nel caso in cui la società partecipata abbia posto in condizione la partecipante di conoscere tutti i dati necessari per adempiere correttamente agli obblighi tributari) ovvero
- omesso o carente versamento da parte della società partecipante dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione del reddito alla stessa imputato per trasparenza⁹².

Nel caso in cui la società partecipante abbia omesso anche parzialmente di dichiarare redditi imputati per trasparenza è possibile attivare la procedura dell'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Il decreto di attuazione del 23 aprile 2004 non ha però previsto nulla in riferimento all'eventuale rivalsa da parte del soggetto che ha effettuato il pagamento. Non viene stabilito l'obbligo né quanto meno il diritto da parte della partecipata di rivalersi sui soci per le imposte e accessori eventualmente pagati per effetto del principio di solidarietà.

Una parte della dottrina ritiene che la rivalsa possa essere esercitata in conseguenza dei principi generali, anche in relazione all'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in base al quale chi è obbligato al pagamento di imposte al posto di altri, per fatti o situazioni a questi ultimi riferibili, deve esercitare la rivalsa se non stabilito in modo diverso.

L'obbligo o il diritto alla rivalsa non potrebbe essere negato in base al principio di capacità contributiva, in relazione al quale l'onere non può che essere posto a carico di chi risulta titolare dell'indice di capacità contributiva e non di altri.

Per quanto riguarda l'accertamento unitario questo è disciplinato dagli artt. 115 comma 10⁹³ del Tuir e 12⁹⁴ del D.M. 23 aprile 2004, deve essere

⁹² ODETTO, *op. cit.*

effettuato sia nei confronti della partecipata che dei soci. Questi articoli intervengono anche in materia di accertamento stabilendo che:

- la rettifica delle dichiarazioni presentate dalla società partecipata costituisce rettifica della dichiarazione dei redditi dei soci per il maggior reddito che risulta ed essi imputato per trasparenza (si applicano, infatti, le norme in materia di accertamento delle società di persone, di cui al comma 2, art. 40 del D.P.R. 600/73);
- in caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del socio, si applicano le disposizioni dell'art. 41-bis del D.P.R. 600/73, in materia di accertamento parziale.

Nel caso in cui venga accertato un maggior reddito a carico della società, questo comporta l'accertamento di un maggior reddito di partecipazione in capo ai soci, con conseguenti problematiche procedurali.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 49/E ha chiarito che l'atto di accertamento unitario deve essere obbligatoriamente notificato oltre che alla società trasparente anche ai soci che potrebbero essere interessati alla impugnazione autonoma dell'atto. Infatti, anche nell'ambito di questo regime, l'accertamento del reddito prodotto dalla società rileva sia nei confronti della società che dei soci tenuti a corrispondere l'imposta.

Parte della dottrina e la Corte di Cassazione sentenza n. 9094 del 8 aprile 2002, sostengono una tesi contraria. Infatti il principio secondo cui si debba procedere con un unico atto non comporta che l'atto di accertamento debba

⁹³ “Ai soggetti di cui al comma 1 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”

⁹⁴ “In caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del soggetto partecipante del reddito imputato dalla società partecipata, si applicano le disposizioni dell'art. 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante il potere di procedere ad accertamento parziale.

Ai soggetti che optano si applicano le disposizioni di cui all'art. 40, secondo comma, del predetto decreto n. 600 del 1973”

essere a pena di nullità notificato, oltre che alla società anche ai soci, in quanto questi ultimi sono privi di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale.

Dall'analisi di quanto previsto nel parere del Consiglio di Stato n. 68 del 17 gennaio 1984, che ha precisato che l'impugnazione dell'accertamento unitario da parte del singolo socio, in qualità di autonomo soggetto giuridico, rappresenta lo strumento necessario per tutelare il proprio interesse sostanziale leso da quell'accertamento, esiste anche l'interesse processuale alla impugnazione, che conferisce al socio sia la legittimazione ad impugnare in via autonoma, sia la legittimazione ad intervenire tempestivamente in un processo instaurato da altri, per far valere un proprio autonomo interesse.

Secondo il Consiglio di Stato se il socio impugna o se interviene in un giudizio promosso da altri, la decisione del ricorso sarà pronunciata anche nei suoi confronti e l'accertamento che essa contiene, nel caso in cui confermi o riformi l'accertamento unitario impugnato, diventerà definitivo e non potrà più essere contestato nella successiva fase dell'accertamento individuale del reddito complessivo ai fini dell'Irpef/Ires di cui costituisce un presupposto⁹⁵.

Nel caso in cui qualche socio o associato non impugni o non intervenga nel giudizio intentato da altri, l'accertamento contenuto nella decisione assunta in un processo cui è rimasto estraneo non potrà essergli opposta, per il limite soggettivo del giudicato (art. 2909⁹⁶ del codice civile) ed egli potrà sempre far valere le proprie ragioni in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento del reddito personale ai fini dell'Irpef o Ires, a meno che tale contestazione non gli sia preclusa per il decorso del termine per impugnare.

Per contro, si esclude in questa sede, la possibilità per il socio o associato di contestare l'accertamento unitario per la parte che lo riguarda, avallando in

⁹⁵ SETTEMBRE, LOSCIALPO, *op. cit.*

⁹⁶ “L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”

questo modo la violazione dei diritti di difesa, sanciti dall'art. 24⁹⁷ della Costituzione.

Il Consiglio di Stato ha previsto l'obbligo da parte dell'Amministrazione Finanziaria di notificare l'avviso di accertamento unitario anche ai singoli soci o associati, in funzione della loro autonomia giuridica e per effetto del loro inderogabile e distinto diritto di difesa.

L'estensione della notifica tutela anche l'interesse dell'Amministrazione finanziaria perché semplifica il contenzioso e le successive procedure di accertamento.

L'"unitarietà" dell'atto di accertamento è stata ribadita anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 14498 del 27 febbraio 2002.

L'atto di accertamento notificato al socio deve contenere un'autonoma e completa motivazione e non un semplice riferimento a rilievi effettuati nei confronti di un altro soggetto. Il semplice rinvio al provvedimento notificato alla società partecipata, contenuto nell'avviso notificato al socio, non è sufficiente a soddisfare l'obbligo di motivazione.

Non ha nessuna rilevanza che gli accertamenti a carico della società e dei singoli soci derivino da una sola azione accertatrice. Non bisogna confondere l'atto congiunto, che è l'atto presupposto, con i vari avvisi di accertamento diretti ai singoli soggetti contribuenti.

Infatti sono gli avvisi e non l'atto di accertamento presupposto ad essere portati direttamente a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione i quali debbono presentare i requisiti di completezza e riportare una motivazione effettiva.

Non ha nessuna rilevanza che i soci abbiano avuto conoscenza, in qualsiasi altro modo, delle indagini fiscali a carico della società.

⁹⁷ *“Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari”*

Infine possiamo dire che i soci che aderiscono all'atto di accertamento possono vedersi definire i tributi limitatamente ai redditi loro imputati. Per quanto riguarda i tributi la cui soggettività passiva è esclusiva del soggetto in capo al quale il reddito è unitariamente determinato, la definizione con adesione richiede la partecipazione al procedimento e la sottoscrizione dell'atto di adesione da parte del medesimo soggetto o da parte di un rappresentante legale.

Le regole sull'accertamento con adesione di cui al comma 2 dell'art. 4 del D.Lgs 19 giugno 1997 n. 218 dovrebbero trovare applicazione anche nel caso di società a responsabilità limitata che optano per il regime della trasparenza.

3.6 Procedimento di adesione nelle società trasparenti

L'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente per l'accertamento nei riguardi della società, deve procedere con la definizione del reddito attribuibile ai soci, con un solo atto ed in contraddittorio con ciascun soggetto.

Il socio dovrà essere invitato al contraddittorio presso l'ufficio fiscalmente competente nei confronti della società, in modo alternativo:

- mediante la notifica dello stesso invito al contraddittorio emesso nei confronti della società;
- attraverso la comunicazione dell'invito a comparire, ex. art. 6 comma 2, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218⁹⁸.

La regola generale prevede che la definizione dell'accertamento deve tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti interessati, è comunque ammessa, per espressa previsione normativa, la richiesta di definizione limitata alla società o al singolo socio.

Sulla base di quanto previsto dalla norma (art. 4⁹⁹ comma 2 del D.Lgs. n. 218/1997), si possono ipotizzare le seguenti situazioni:

- adesione di tutti i soggetti coinvolti (soci e società);

⁹⁸ ANTICO, CARRICOLO, *op.cit.*

⁹⁹ *“Nel caso di esercizio di attività d’impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all’art. 5 del TUIR, approvato con D.P.R. 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 artt. 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 attribuito 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 artt. 2, comma 5, e 15, comma 1, del presente decreto”*

- adesione della società con esclusione dei soci o adesione di tutti, alcuni o uno soltanto dei soci, in assenza di adesione del soggetto collettivo.

La definizione può essere richiesta su iniziativa del contribuente sia prima che dopo l'emanazione dell'avviso di accertamento e quindi in due circostanze specifiche:

1. se sono state effettuate indagini (accessi, ispezioni o verifiche); in queste situazioni, al fine di accelerare i tempi procedurali, il contribuente può presentare istanza in carta libera direttamente all'ufficio chiedendo la formulazione della proposta di accertamento per l'eventuale definizione (art. 6 comma 1¹⁰⁰ del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218);
2. dopo la notifica di atti di accertamento o di rettifica non preceduti dall'invito dell'ufficio alla definizione (art. 6 comma 2¹⁰¹ del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218)¹⁰².

Nel caso in cui il procedimento sia avviato su iniziativa del contribuente a seguito di accessi, ispezioni o verifiche, non è previsto un termine per la formulazione dell'invito a comparire da parte dell'ufficio in quanto l'istanza rappresenta un semplice impulso all'attività di accertamento ed è volto ad accelerare i tempi dell'eventuale definizione.

L'attività di controllo che ha per oggetto una società fiscalmente trasparente determina un processo verbale di constatazione contenente le proposte di recupero a tassazione e le sanzioni ipotizzate dai verificatori; questo processo

¹⁰⁰ *“Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione”*

¹⁰¹ *“Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico”*

¹⁰² ANTICO, CARRICOLO, *op. cit.*

verbale può rappresentare il punto di riferimento per “trattare” con l’ufficio in sede di contraddittorio.

Naturalmente il soggetto che può attivare la procedura sarà il legale rappresentante o colui che può validamente rappresentare la società di capitali che ha esercitato l’opzione.

Tolta l’imposta che compete alla società, gli effetti reddituali si producono nei confronti dei soci; quindi è opportuno che i soci siano a conoscenza dell’operato del legale rappresentante della società.

Pur non essendoci in capo al legale rappresentante l’obbligo giuridico di rendere noto ai soci di aver presentato istanza di concordato, l’ufficio fiscale è tenuto a comunicare alla società ed ai soci interessati la data del contraddittorio.

Al socio che non aderisce alla definizione entro i termini di decadenza, l’ufficio dovrà notificare l’avviso di accertamento parziale per la rettifica del reddito imputato per trasparenza. Il socio potrà proporre ricorso, ma con possibilità di accoglimento nulle.

In sede di adesione successiva alla notifica dell’avviso di accertamento in capo alla società, anche un solo socio può attivare la procedura di sua iniziativa, senza dover essere autorizzato dalla società e senza dover aspettare che sia la società ad attivarsi. L’ufficio competente resta quello della società e non quello entro il cui ambito di competenza territoriale risiede il socio.

Nel caso della procedura di adesione attivata a seguito del controllo effettuato dall’ufficio fiscale, ma in assenza di accertamento effettuato sulla posizione della società, la stessa regola non sembra applicabile perché il reddito attribuito per trasparenza, accertabile in capo al socio, deriva da un maggior reddito di impresa realizzato dalla società. Tutto questo comporterebbe che un’autonoma definizione da parte del socio sarebbe in conflitto con la corretta ricostruzione della situazione fiscale societaria, soprattutto se la società dovesse a propria volta richiedere l’adesione, ma successivamente al socio.

3.7 Regime ordinario e regime di trasparenza: vantaggi e svantaggi

Al fine di poter effettuare delle valutazioni di convenienza, si possono analizzare i vantaggi e gli svantaggi che caratterizzano il regime della trasparenza, dove il reddito è imputato ai soci indipendentemente dalla distribuzione dell'utile e il regime ordinario, che prevede la tassazione per cassa in capo ai soci.

Tra i vantaggi abbiamo¹⁰³:

1. Compensazione dei risultati

- la trasparenza permette al socio che possiede altri redditi di impresa di compensare il proprio reddito d'impresa con le perdite derivanti dalla società, dopo aver esercitato l'opzione o di compensare le proprie perdite d'impresa, sorte in seguito all'esercizio dell'opzione, con i redditi che derivano dalla società a responsabilità limitata trasparente;
- la trasparenza consente di evitare l'ulteriore tassazione dei dividendi;
- la convenienza in questo caso è maggiore in presenza di reddito complessivo del socio soggetto ad aliquota Irpef non elevata ed è limitata in presenza di redditi elevati.

2. Utile netto

- nella s.r.l. non trasparente si deve determinare l'utile d'esercizio al netto delle imposte (Ires ed Irap) e tenendo conto delle imposte differite e anticipate;
- nelle s.r.l. trasparenti la prassi prevede di non indicare alcuna imposta diversa dall'Irap, in quanto le imposte sono dovute dai soci;

¹⁰³ CIRRINCIONE, *Piccola trasparenza nelle srl – opzione al 31/12*, in www.redazionefiscale.it, anno 2010, p. 4

- a convenienza è maggiore nel caso di società trasparenti che consentono un miglioramento del risultato di periodo;
- si deve ricordare che i Principi contabili elaborati dall'Oic ritengono si debba indicare una Ires definita come “virtuale” perché consente di comparare l'utile di esercizio con quelli degli esercizi non in trasparenza. In questo caso si ritiene che la società non abbia una particolare responsabilità nel caso in cui non si rispetti tale disposizione purché venga indicato in Nota Integrativa il motivo dell' assenza dell'Ires.

3. Compensi amministratore

- nel caso di società “non trasparente” viene attribuito un compenso, soggetto ad imposizione Irpef ed Inps;
- nel caso di società “trasparente” si preferisce deliberare la distribuzione di utili di periodi d'imposta precedenti, perché non più tassati in capo ai soci. In questo modo l'utile netto non sarà ridotto di tali importi e ne beneficeranno gli studi di settore ed il ROL. Per fare questo bisogna aspettare un esercizio intero in modo.

Tra gli svantaggi abbiamo¹⁰⁴:

1. Tassazione dei soci per “competenza”

- Nel caso della tassazione ordinaria i soggetti sono tassati per cassa al momento della distribuzione dei dividendi;
- nel caso della tassazione per trasparenza i soci sono tassati indipendentemente dalla percezione dei dividendi.

2. Accertamento fiscale

- La responsabilità è esclusivamente dei soci in caso di omessa/infedele reddito dichiarato nel quadro RH ed omesso/minor versamento dell'Irpef relativo al reddito imputato per trasparenza;

¹⁰⁴ CIRRINCIONE, *op. cit.*, p. 5

- la Cassazione, in numerose sentenze, ha rilevato che i soci sono responsabili solidalmente in caso di accertamento alla società di capitali a ristretta base partecipativa.

Risulta indifferente la scelta tra i due regimi nel caso della previdenza, in quanto nessuna influenza ha la trasparenza sugli eventuali versamenti IVS dei soci.

4. La S.r.l. unipersonale

4.1 Le nuove disposizioni introdotte con la riforma del 2003

A seguito della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003 è stata prevista la possibilità, anche per le società a responsabilità limitata, di potere essere formate da una compagine sociale unisoggettiva.

E' stata riconosciuta la possibilità di costituire queste società con la presenza di un unico socio che attraverso il conferimento di beni in proprietà, in godimento o di crediti, genera una nuova persona giuridica. Il possesso di tutte le quote a favore di un solo socio, consente di avere una disponibilità indiretta del patrimonio sociale, anche se i singoli beni in proprietà o in godimento saranno sempre a favore di una società, che per poter operare richiede beni e diritti intesi come strumenti o fattori produttivi per garantire lo sviluppo futuro dell'attività d'impresa.

Altre fonti normative concorrono a completare il quadro normativo di riferimento , tra cui il D.Lgs. n. 88 del 3 marzo 1993, emanato in attuazione delle norme comunitarie, il quale ha consentito la costituzione della S.r.l. da parte di un unico socio attraverso un atto unilaterale, mantenendo la possibilità di godere del regime della limitata responsabilità per le obbligazioni sociali. Con la riforma sono state ridotte le situazioni nelle quali all'unico socio presente nella società viene attribuita una responsabilità illimitata.

L'art. 2463 comma 1¹⁰⁵ del codice civile prevede la possibilità di costituire le società a responsabilità limitata anche mediante un atto unilaterale.

In questo caso è richiesta la presenza di tre condizioni specificatamente previste dalle norme:

¹⁰⁵ *“La società può essere costituita con un contratto o con un atto unilaterale”*

1. la qualità di socio deve essere attribuita ad una persona fisica, che non deve essere socio unico di altre società di capitali ai sensi di quanto disposto dall'ex art. 2497 del codice civile;
2. i conferimenti devono essere stati integralmente eseguiti (ex art. 2476 del codice civile);
3. si deve attuare il regime pubblicitario previsto dall'art. 2475-bis del codice civile.

Per quanto riguarda i conferimenti anche successivamente all'entrata in vigore della riforma, il soggetto che vuole costituire una società a responsabilità limitata unipersonale deve versare in banca, al momento della costituzione, l'intero ammontare dei conferimenti.

Gran parte della giurisprudenza ritiene che in questa tipologia di società, l'intero versamento del capitale conferito, rappresenta una condizione per il mantenimento in vita della società. Il mancato rispetto di questa condizione comporterebbe la nullità della società e non solamente l'illimitata responsabilità del solo socio. Nonostante quanto sostenuto, possiamo dire che l'art. 2332 al comma 6, non fa riferimento alla norma speciale in materia di s.r.l. unipersonale.

Parte della dottrina invece, ritiene che in questo caso, l'unica sanzione sia data dal riconoscimento della responsabilità illimitata del socio (ex art. 2479 del codice civile).

La disciplina introdotta con la riforma esclude che gli inadempimenti legati ai versamenti possano portare alla nullità del contratto della società. L'assenza del versamento produrrà effetti solo sul piano della responsabilità.

Per quanto riguarda la pubblicità possiamo dire che l'art. 2470, comma 4 del codice civile detta una serie di disposizioni volte a favorire la diffusione e la conoscenza del fatto che la società appartiene ad una sola persona.

Nel caso in cui la partecipazione appartenga interamente ad una sola persona o venga a mutare la figura dell'unico socio, gli amministratori sono tenuti a

depositare, per l'iscrizione nel Registro delle Imprese, una dichiarazione che deve contenere:

- cognome e nome o denominazione dell'unico socio;
- la data ed il luogo di nascita o costituzione;
- il domicilio o la sede e la cittadinanza.

Tali dichiarazioni devono essere effettuate dagli amministratori anche nel caso in cui si costituisca o ricostruisca la pluralità dei soci.

Le dichiarazioni devono essere depositate entro 30 giorni dall'iscrizione nel libro dei soci e devono riportare la data di tale iscrizione.

Gli adempimenti pubblicitari legati alle S.r.l. unipersonali possono essere realizzati anche dall'unico socio oppure da colui che cessa di essere tale.

Ci sono ulteriori elementi che caratterizzano questa tipologia di società.

Un aspetto interessante riguarda il caso in cui una S.r.l. pluripersonale diventa unipersonale, l'ultimo comma dell'art. 2464 del codice civile stabilisce che nel caso in cui venga meno la pluralità dei soci, i versamenti non ancora effettuati devono essere predisposti entro 90 giorni.

Nel caso in cui venga deciso un aumento del capitale sociale, sottoscritto dall'unico socio, è indispensabile che si provveda al versamento integrale del conferimento e non del solo 25% come avviene nel caso delle s.r.l. pluripersonali.

La riforma non ha variato tale aspetto, ritenendo che nella corrispondenza e negli atti delle società a responsabilità limitata deve essere indicata la presenza di un unico socio. Il mancato rispetto di quanto previsto dall'art. 2250 comma 4 del codice civile non comporta il venir meno della responsabilità limitata e non è prevista nessuna specifica indicazione nella nuova disciplina.

Infine per quanto riguarda i contratti della società con l'unico socio oppure le operazioni a favore di esso, queste sono opponibili ai creditori sociali solo se risultano dal libro delle decisioni dei soci o da un atto scritto con data certa anteriore al pignoramento eseguito dai creditori.

4.2 La responsabilità del socio

L'art. 2462 comma 1 del codice civile prevede che nelle società a responsabilità limitata per le obbligazioni risponde solo la società con il suo patrimonio. Tale principio non trova piena applicazione nel caso delle società unipersonali. In questi casi, soprattutto per favorire la nascita e lo sviluppo di queste società, si cerca di offrire una adeguata garanzia ai creditori dell'impresa stessa.

Nonostante tutto la riforma è intervenuta ampliando l'ambito di operatività della responsabilità limitata, infatti sono state rimosse alcune limitazioni.

Prima della riforma l'art. 2497 comma 2 del codice civile prevedeva che, in caso di insolvenza della società, per le obbligazioni sorte nel periodo in cui le quote fossero appartenute ad un solo socio, questi rispondeva illimitatamente quando si fosse verificata anche solo una delle seguenti condizioni:

1. unico socio persona giuridica ovvero unico socio di altra società di capitali (art. 2497 comma 2 lettera a) codice civile);
2. conferimenti non interamente liberati, secondo quanto previsto dall'art. 2476 comma 2 e 3 del codice civile (art. 2497 comma 2 lettera b) codice civile);
3. mancata effettuazione della pubblicità prevista dall'art. 2475-bis codice civile (art. 2497 comma 2 lettera c) codice civile)¹⁰⁶.

Con la riforma è stato ripreso quanto previsto al punto 2 e 3 ed è stato abbandonato quanto previsto al punto 1.

La nuova formulazione dell'art. 2462 comma 2¹⁰⁷ del codice civile stabilisce che la responsabilità illimitata dell'unico socio richiede lo stato di insolvenza

¹⁰⁶ MEOLI, MINO, *La costituzione della srl*, dal Sistema Integrato Eutekne, quaderno n. 74/2006, p. 11

¹⁰⁷ “ *In caso di insolvenza della società, per le obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui l'intera partecipazione è appartenuta ad una sola persona, questa risponde illimitatamente*

della società. Non è sufficiente una temporanea situazione di difficoltà o il solo inadempimento di una obbligazione, ma è necessario venga dichiarato lo stato di insolvenza della società.

Nel caso in cui la società si trovi in questa condizione, il socio è illimitatamente responsabile quando:

- manca l'integrale versamento dei conferimenti, in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale (art. 2464 comma 4 codice civile);
- manca il deposito presso il registro delle imprese della dichiarazione degli amministratori contenente le indicazioni relative all'unico socio¹⁰⁸.

quando i conferimenti non siano stati effettuati secondo quanto previsto dall'art. 2464, o fin quando non sia stata attuata la pubblicità prescritta dall'articolo 2470"

¹⁰⁸ MEOLI, MINO, *op. cit.*, p. 12

4.3 Le conseguenze in caso di accertamento

Esaminiamo ora le conseguenze in capo all'unico socio, nel caso in cui venga accertato un maggior reddito della società a responsabilità limitata.

In questo caso, come disposto dall'art. 47 del Tuir, è prevista l'imputazione al socio di una percentuale pari al 49,72% dei maggiori ricavi contestati, se non è stata esercitata l'opzione per la trasparenza. Visto che si tratta di redditi di capitale, si applicano le disposizioni sulla tassazione degli utili da partecipazione, secondo cui gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione concorrono a formare il reddito complessivo del socio solo per il 49,72% del loro ammontare.

Interpretazione della Ctr Lazio nella sentenza 309/29/2013. L'accertamento in capo alla società si basava sulle risultanze degli studi di settore e l'unico socio si è visto recapitare un avviso di accertamento con il quale gli veniva attribuito il 100% del maggior reddito. Il socio aveva contestato la legittimità dell'atto e l'aveva impugnato davanti alla Ctp di Roma, che ha respinto il ricorso. Il socio ha presentato appello alla Ctr, dichiarando che l'ufficio aveva rilevato in capo ad esso i maggiori utili da partecipazione, senza dimostrare che fossero stati effettivamente percepiti. La difesa ha proposto la tassazione del 40% degli utili presuntivamente distribuiti al socio, anche perché la società a responsabilità limitata non aveva optato per il regime della trasparenza previsto dagli artt. 115 e 116 del Tuir.

Con la sentenza sopra citata i giudici regionali hanno accolto la richiesta di tassare gli utili in capo al socio nella misura del 40%, trattandolo come un reddito da capitale.

Inoltre, la stessa sentenza ha affermato che per quanto riguarda il tema dei dividendi, nel caso di persone fisiche che possiedono partecipazioni qualificate, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile del

socio solo per il 40% del loro ammontare (art. 47 comma 1 Tuir)¹⁰⁹. Lo stesso discorso vale anche nel caso di tassazione delle persone fisiche esercenti attività d'impresa che, sulla base di quanto stabilito dall'art. 59 del Tuir, prevedono che i dividendi, relativi a qualsiasi tipo di partecipazione, concorrono a formare il reddito solo per il 40% del loro ammontare.

La Commissione tributaria ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria avesse tassato in capo al socio l'intero ammontare dei maggiori redditi contestati alla società, secondo l'applicazione del principio di trasparenza, nonostante non fosse stata esercitata l'opzione e violando in questo modo il divieto di doppia imposizione.

¹⁰⁹ ACIERNO, *Rettifica limitata sul socio di Srl*, il Sole 24 ore, ottobre 2013

4.4 L'opzione per la trasparenza: risponde l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 361/E dell' 11 dicembre 2007

In merito alle disposizioni che regolano l'opzione per il regime della trasparenza nelle società di capitali, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta rispondendo ad un interpello, relativamente agli adempimenti necessari nel caso in cui l'opzione sia esercitata da una S.r.l. unipersonale. Tale intervento ha riguardato in modo articolare le modalità di comunicazione della volontà del socio ad aderire alla tassazione per trasparenza.

Analizzando il caso concreto si può ritenere che nell'interpello presentato all'Agenzia l'unico socio della società unipersonale aveva ommesso di comunicare, tramite raccomandata, la sua volontà ad adottare il regime opzionale della trasparenza.

L' art. 115, comma 4, prevede che l'opzione debba essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria entro il primo dei tre esercizi nei quali sarà valida l'opzione.

Secondo quanto stabilito dall'art. 4 del D.M. 23 aprile 2004 l'opzione:

- deve essere esercitata dalla società partecipata e da tutti i soci che devono comunicarla alla società partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno;
- si considera perfezionata quando viene trasmessa dalla società partecipata all'Agenzia delle Entrate entro il primo dei tre periodi di imposta di sua efficacia, mediante modello di comunicazione approvato dall'Agenzia stessa¹¹⁰.

Da quanto indicato nella risoluzione n. 361/E dell'11 dicembre 2007 la comunicazione da parte dei soci alla società mediante raccomandata è stata

¹¹⁰ COTTO, *Opzione per il regime della trasparenza fiscale nella S.r.l. uni personale*, in "il fisco" n. 47 del 24 dicembre 2007

prevista per permettere alla partecipata di conoscere la volontà dei soci di optare per la tassazione per trasparenza.

Nel caso delle società unipersonali questa esigenza viene meno dato che è evidente la coincidenza della volontà dell'unico socio con quella della società. L'esercizio dell'opzione richiede due comunicazioni, la prima dai soci alla società e l'altra dalla società all'Amministrazione finanziaria. Nell'ambito della circolare n. 49/E del 2004 l'Agenzia delle Entrate aveva rilevato che la comunicazione con la quale i soci manifestano la loro volontà di esercitare l'opzione, non doveva avere specifici contenuti. Infatti era sufficiente che si percepisse in modo chiaro la loro volontà.

Nella risoluzione 142/E si era affermato nuovamente il concetto secondo cui la comunicazione relativa all'esercizio congiunto dell'opzione era condizione necessaria per l'ammissione al regime della trasparenza e che la società poteva comunicare all'Agenzia la sua intenzione di adottare questo regime solo nel caso in cui tutti i soci avessero inviato raccomandata con ricevuta di ritorno con cui dichiaravano di aderire a questo istituto.

Nell'interpretazione letterale della norma si ritiene sia indispensabile la comunicazione mediante raccomandata, al fine di evidenziare ed esplicitare la volontà dei soci, evitando possibili conflitti tra la società ed i soci.

Proprio per questo motivo, nel momento in cui ci fosse identità tra socio e società, tale comunicazione sarebbe inutile.

Se da una parte l'obbligo di comunicazione alla società partecipata ha un'importanza molto elevata soprattutto in presenza di un contrasto tra i soci, dall'altra parte, ossia sul piano letterale, l'omessa comunicazione potrebbe invalidare l'opzione della società ¹¹¹.

Tale conclusione non si ritiene del tutto convincente, ma è in linea con quanto disposto dall'art. 4 del D.M. 23 aprile 2004.

¹¹¹ COTTO, *op. cit.*, p. 3

La comunicazione all'Amministrazione finanziaria sarebbe quindi necessaria, ma non sufficiente perché l'opzione possa essere considerata efficace, fermo restando che mancando tale comunicazione:

- gli impegni assunti dalle parti non hanno nessuna rilevanza per l'Erario;
- si andrebbe a determinare una responsabilità della società verso i suoi soci per l'omessa comunicazione.

L'Agenzia inoltre ha interpretato la norma ritenendo che l'errata indicazione nel modello di uno dei soci rappresenta un errore "materiale" che non comporta la perdita di efficacia dell'opzione.

In un caso specifico, i soci avevano formalizzato la loro volontà di aderire all'istituto mediante invio della raccomandata. Ma nella compilazione del modello è stato indicato il nome di un socio uscente e non del socio effettivo, determinando un errore materiale.

In questo caso, l'Agenzia aveva proposto che la società comunicasse all'ufficio competente l'errore commesso.

Un aspetto sul quale l'Agenzia non ha dato un'interpretazione estensiva riguarda l'essenzialità della comunicazione, precisando l'irrilevanza di eventuali comportamenti concludenti tenuti dalla società stessa.

In particolar modo si è ritenuto non corretto il richiamo del D.P.R. n. 442 del 1997, in materia di comportamenti concludenti ai fini dell'opzione per i regimi di determinazione dell'imposta in quanto la tassazione per trasparenza non è assimilabile a tali regimi.

Per questo motivo la comunicazione tardiva, non sarebbe sanabile, né con ravvedimento e neppure con un comportamento concludente del contribuente.

Contro questa impostazione si è ritenuto che la comunicazione dovrebbe avere una efficacia puramente dichiarativa e non costitutiva, per cui l'accesso a questo istituto non sarebbe escluso per la mancata comunicazione. Proprio per questo motivo si potrebbe attribuire particolare rilevanza al comportamento concludente in base alle regole che disciplinano i negozi giuridici.

L'irrilevanza del comportamento concludente non è del tutto insuperabile. Infatti l'opzione per il regime della trasparenza cambia le modalità di determinazione dell'imposta in capo alla società ed in capo ai soci che applicano l'imposta sul reddito percepito per trasparenza.

Anche la legge delega alla base del D.P.R. n. 442 del 1997 non conteneva limitazioni alla portata dell'intervento, prevedendo l'eliminazione dell'obbligo di esercizio dell'opzione nei casi in cui le modalità di determinazione e di pagamento delle imposte fossero agevolmente comprensibili dalle scritture contabili.

Anche sul piano formale non emergerebbe la rilevanza della comunicazione, in quanto essa richiede l'indicazioni di dati relativi ai soci e alla partecipata, facilmente ricavabili anche dalla dichiarazione.

In definitiva si può sostenere che il comportamento concludente del socio potrebbe essere correttamente sostenuto.

Nonostante tutto è naturale che l'Amministrazione abbia riconosciuto una certa rilevanza alla comunicazione sulla base di quanto disposto dall'art. 115, comma 4 del Tuir e dall'art. 4 del D.M. del 2004. Tutto questo rappresenta una forma di cautela che viene meno in presenza di errori puramente formali che non hanno nessuna rilevanza sulla sostanza dell'opzione.

Conclusione

Per poter meglio comprendere le peculiarità delle società a responsabilità limitata all'interno del nostro sistema tributario occorre, innanzitutto, analizzare le sue caratteristiche.

La riforma del diritto societario ha delineato una “nuova” S.r.l., con un proprio assetto normativo, che abbandona i precedenti rinvii alla disciplina delle società per azioni. La S.r.l. diventa un modello societario utilizzabile anche per esercitare attività di piccole – medie dimensioni attraverso l'impiego di un modesto capitale sociale e usufruendo del beneficio della responsabilità limitata dei soci.

La centralità assegnata alla figura del socio rappresenta il punto cardine intorno al quale si è sviluppata l'intera riforma di questo istituto. Tale principio trova la sua massima espressione in quanto disposto nell'art. 2479 cod. civ.. Infatti il legislatore nel definire le competenze specifiche dell'organo sociale attribuisce ai soci, una competenza esclusiva¹¹² per le materie indicate al secondo comma ed una competenza generale per le materie sottoposte alla loro approvazione, da parte di amministratori o di soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale.

Anche se nell'ambito della normativa tributaria le dimensioni dell'impresa non hanno un'autonoma rilevanza, si può individuare, nell'ambito della giurisprudenza, una particolare attenzione per quel fenomeno che viene indicato con il nome di società a ristretta base partecipativa e alla correlata presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società.

¹¹² *l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili; la nomina, se prevista nell'atto costitutivo degli amministratori; la nomina nei casi previsti dall'art. 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti; le modificazioni dell'atto costitutivo; la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci*

Nell'ambito normativo non esiste una specifica definizione di questo modello societario, in quanto tale concetto è frutto di un'elaborazione interpretativa che ha individuato questo tipo di società nei casi in cui il capitale sociale è ripartito tra un numero ridotto di soci.

Le decisioni della Suprema Corte hanno posto le basi per un orientamento destinato a consolidarsi nel tempo, secondo il quale, nel caso in cui venga accertato un maggior reddito in capo alla società, questo si presume distribuito tra i soci, sulla base di legami che facilitano il formarsi di un'unica volontà diretta anche ad assumere comportamenti evasivi, come ad esempio occultare maggiori ricavi.

L'art. 38 comma 3 del D.P.R. 600/1973 prevede che, in caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, a seguito di accertamento, sia possibile ricorrere a presunzioni che devono essere gravi, precise e concordanti. Il codice civile fa una distinzione tra due tipologie di presunzioni: legali e semplici.

La Cassazione si è più volte pronunciata, affermando che nelle società a ristretta base partecipativa, pur non sussistendo una presunzione legale di distribuzione degli utili, come nel caso delle società di persone, appare logico riconoscere l'esistenza di una presunzione semplice di distribuzione, considerando la complicità che normalmente caratterizza un gruppo così composto. Si ritiene corretto considerare che la ristrettezza della base partecipativa ed il vincolo familiare siano validi elementi per far valere tale presunzione.

La regola generale prevede che le società di capitali siano dotate di una propria soggettività fiscale ai fini delle imposte sui redditi e che la loro posizione tributaria è separata da quella dei soci. Tale regola non trova applicazione nel caso delle S.r.l. a ristretta base partecipativa, le quali vengono assimilate alle società di persone, dove i redditi sono imputati a ciascun socio nell'anno in cui sono prodotti, indipendentemente dalla percezione ed in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

In base a quanto indicato nel primo capitolo, possiamo dire che, non potendo stabilire un limite massimo di soci oltre il quale non sia legittimo fare riferimento al concetto di presunzione, spetta all'Ufficio prima e, eventualmente, al giudice poi, valutare ogni singolo caso, al fine di individuare l'esistenza di rapporti tali da presupporre la presenza di un accordo occulto tra i soci per la ripartizione dei maggiori utili accertati.

La Cassazione si è pronunciata più volte e in modo differente individuando società a ristretta base partecipativa, in organizzazioni formate, ad esempio, da: padre, madre e tre figli¹¹³ (sentenza n. 3254/2000); quattro soci¹¹⁴ (sentenza n. 24491/2006); cinque soci¹¹⁵ (sentenza n. 7492/2002) oppure sei soci appartenenti a tre nuclei familiari diversi (sentenza n. 13399/2003).

Trattandosi di una presunzione semplice, è possibile per il contribuente dare prova contraria di quanto sostenuto dall'Ufficio. Possiamo dire che per “onere della prova” si intende l'insieme degli sforzi compiuti da un soggetto per convincere un altro soggetto della fondatezza delle proprie ragioni. Il socio viene messo nella condizione di dimostrare, ad esempio, che le somme accertate sono state accantonate oppure che la ripartizione dei dividendi non è avvenuta pro-quota in quanto ne hanno beneficiato solo alcuni soci. Inoltre viene valutato positivamente l'esercizio di azioni di responsabilità, invece non ha rilevanza il fatto che sia stata accertata giudizialmente l'estraneità del contribuente alla gestione della società oppure il fatto che il socio detenga una partecipazione di minoranza.

Naturalmente, dare prova contraria di quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria non è molto agevole in quanto, come già accennato nel secondo capitolo, si ritiene che l'appartenenza a questo tipo di società consenta una maggiore conoscenza degli affari sociali.

¹¹³ Padre (socio e legale rappresentante), madre (socia) e tre figli (soci)

¹¹⁴ Socio investito dell'avviso di accertamento aveva una partecipazione del 25%

¹¹⁵ Tre soci titolari del 25% e due del 12,50%

Nonostante l'orientamento prevalente sia quello di considerare corretto l'utilizzo della presunzione di distribuzione di utili extracontabili, bisogna tenere in considerazione che ci sono posizioni diverse rispetto a quanto precedentemente sostenuto.

Una parte della dottrina prevede che per poter imputare degli utili in capo ai soci sia necessario dimostrare la concreta percezione degli stessi. Proprio per questo motivo si ritiene che la presunzione sostenuta dall'Ufficio debba essere rafforzata da ulteriori elementi, al fine di evitare conclusioni differenti, come ad esempio, il fatto che gli utili siano stati accantonati nelle casse sociali, senza essere distribuiti.

Un altro elemento molto importante, ai fini della validità della presunzione, è che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società sia definitivo. Il fatto che l'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci, sia emesso sulla base dell'accertamento effettuato sulla società, fa ritenere che venga violato il diritto alla difesa del contribuente, il quale non viene messo nella condizione di conoscere i motivi in base ai quali gli venga addebitato un maggior reddito. Infatti alcune Commissioni Tributarie si sono pronunciate sostenendo che per consentire al contribuente di esercitare il suo diritto alla difesa, è obbligatorio allegare l'accertamento svolto nei confronti della società, pena la nullità dell'accertamento stesso.

L'imputazione ai soci dei maggiori utili si deve concretizzare in un maggior afflusso di ricchezza che si realizza solo in presenza di ricavi occulti oppure di costi inesistenti. Infatti non tutte le riprese fiscali che aumentano l'imponibile si possono assimilare a maggiori utili. Inoltre non è detto che a maggiori ricavi corrispondano maggiori utili e proprio per questo motivo bisogna fare riferimento a quanto disposto dall'art. 109, comma quattro del Tuir. Infatti bisogna verificare l'esistenza dei costi oltre che dei ricavi, altrimenti la distribuzione non riguarderebbe maggiori utili, ma solamente maggiori ricavi. Rilevante è anche il momento temporale in cui gli utili accertati debbano essere imputati ai soci.

Il codice civile prevede che gli utili possono essere distribuiti solo in base ad un bilancio regolarmente approvato e alla relativa delibera. Sulla base di tali disposizioni anche gli utili extra contabili dovrebbero essere imputati solo a seguito dell'approvazione del bilancio di riferimento e quindi l'anno successivo rispetto alla loro produzione. La Cassazione si è espressa in modo differente ritenendo che tali disposizioni si riferiscano solo ad una normale gestione della società. Gli utili così detti in "nero" fanno riferimento ad una gestione non ordinaria e per questo motivo dovrebbero essere imputati nel periodo in cui sono stati prodotti. Anche in questo caso al socio viene data la possibilità di dimostrare di aver percepito tali utili in un periodo diverso rispetto a quanto gli viene attribuito. Parte della dottrina ritiene che se gli utili derivano da operazioni inesistenti o da illeciti momentanei, questi dovrebbero essere imputati in corso d'anno invece nel caso in cui derivino da illeciti ripetuti nel corso dell'esercizio, questi dovrebbero essere imputati nel periodo di imposta successivo alla loro realizzazione.

La dottrina ha cercato di superare il problema relativo alla presunzione, individuando una possibile soluzione nell'istituto dell'accertamento con adesione, di cui al D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218. L'adesione del contribuente, attraverso lo strumento del contraddittorio, consente di determinare il reddito ricercato dall'imposta.

Le modalità con cui si svolge tale attività sono già state enunciate nel secondo capitolo, ma bisogna sottolineare il fatto che l'Ufficio valuta in modo positivo questo tipo di accertamento, in quanto consente di incassare immediatamente le somme dovute e evita l'apertura di contenziosi che potrebbero durare molti anni.

Sulla base di quanto si ritiene che l'Amministrazione Finanziaria, dal momento in cui accerti maggiori redditi, nell'ambito delle S.r.l. a ristretta base partecipativa, questi siano imputati ai soci sulla base di una presunzione semplice di distribuzione. Con questo modo di operare, queste società, vengono assimilate alle società di persone e i maggiori redditi sono imputati ai

soci, superando quel limite che prevede, nel caso di società di capitali, una netta separazione tra la società ed i suoi soci. In questo modo quella che viene identificata come trasparenza fiscale, tipica delle società di persone, trova applicazione anche per le S.r.l. ristrette, sulla base di quanto disposto dall'Amministrazione Finanziaria, diventando una sorta di imposizione.

La trasparenza fiscale, oltre a rappresentare il regime naturale di tassazione delle società di persone, rappresenta un regime opzionale al quale possono accedere anche le società di capitali, le quali devono avere determinati requisiti.

Questo regime opzionale rappresenta una delle più importanti novità apportate dalla riforma del 2003 riguardante la tassazione delle imprese. Oggetto della nostra analisi è la “piccola trasparenza” disciplinata dall'art. 116 del D.P.R. 917/1986 come modificato dal D.lgs. 344/2003, che riguarda le società a responsabilità limitata integralmente partecipate da persone fisiche.

La riforma societaria ha, quindi, delineato una “nuova” S.r.l. dotata di un'ampia autonomia statutaria che valorizza, soprattutto, la sfera decisionale dei soci. Essa diventa una valida alternativa alle società di persone ed inoltre consente ai soci di godere del beneficio della responsabilità limitata.

L'introduzione di questo regime ha profondamente modificato la tassazione dei dividendi nelle società di capitali, nelle quali il reddito viene prima tassato in capo alla società e successivamente in capo ai soci, solo in seguito all'effettiva percezione degli utili.

Come indicato nel terzo capitolo, possiamo dire che la società, per accedere a questo regime di trasparenza fiscale, deve possedere determinati requisiti.

L'esercizio dell'opzione ha validità per tre anni e deve essere comunicata all'Amministrazione Finanziaria secondo le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate.

Tale opzione deve essere esercitata sia dalla società che dai soci e nel caso in cui vengano meno le condizioni sopra esposte, il regime perde di efficacia dall'inizio dell'esercizio in corso.

In questi casi il reddito non viene più tassato in capo alla società, ma viene automaticamente imputato ai soci, indipendentemente dall'effettiva percezione. Il reddito così imputato viene qualificato come reddito di impresa ed in caso di successiva distribuzione, non andrà ad integrare il reddito dei soci.

Naturalmente la trasparenza fiscale trova applicazione anche nel caso in cui la società chiuda l'esercizio in perdita.

Questo regime produce degli effetti anche nel caso di accertamento, infatti l'Amministrazione Finanziaria procederà con il rettificare il reddito in capo alla società attraverso un unico atto. Anche se non è previsto uno specifico obbligo, l'Ufficio è tenuto a notificare l'avviso di accertamento anche ai singoli soci.

In queste ipotesi la società è solidamente responsabile con i soci per l'imposta, le sanzioni e gli interessi, legati all'imputazione del reddito.

Possiamo concludere rilevando che gli strumenti messi a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria sono volti a ridurre il fenomeno dell'evasione fiscale, il quale ha avuto una notevole diffusione nel nostro Paese, portando ad una conseguente riduzione del gettito fiscale e delle entrate pubbliche. Gli Uffici, attraverso questi strumenti, cercano di scovare i redditi non dichiarati, che non sono stati oggetto di imposizione fiscale.

Nel nostro territorio si sono radicate notevolmente le S.r.l. a ristretta base partecipativa, che consentono di esercitare attività di piccole e medie dimensioni, godendo del beneficio della responsabilità limitata. Queste realtà portano molto spesso, soprattutto per il loro carattere familiare, a non dichiarare parte dei loro utili.

Sulla base dell'analisi effettuata e seguendo l'orientamento della Cassazione possiamo ritenere corretto che i maggiori utili accertati vengano imputati ai soci sulla base di una presunzione semplice di distribuzione.

In questo modo gli uffici assimilano questo tipo di società alle società di persone, superando quel limite che prevede, nel caso delle società a

responsabilità limitata, la netta separazione tra il patrimonio della società e quello dei soci.

Bibliografia

BORGOGLIO, *L'accertamento alla "piccola" srl pregiudica il giudizio del socio*, in Eutekne – Rassegna stampa, 11 gennaio 2013

PROCOPIO, *Negato il litisconsorzio necessario nelle società di capitali "ristrette"*, in Eutekne – Rassegna stampa, 14 marzo 2013

BONGI, *Pochi soci, doppia presunzione – Giudizi contrastanti sulla distribuzione degli extra utili*, in Italia Oggi, 9 luglio 2012

CIRRINCIONE, *Piccola trasparenza nelle srl – opzione al 31/12*, in www.redazionefiscale.it, Circolare per lo studio, n. RF209, 2010

CISSELLO, *L'accertamento parziale*, in Eutekne – Sistema Integrato, Quaderno on line, 1/2011

ANNIBALE, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali*, in Corriere Tributario, 48/2004

FERRARA – Direttore Agenzia delle Entrate, *Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali", con le relative istruzioni per la compilazione*, n. I/1/135197/04 protocollo, 4 agosto 2004

DEL FABBRO – PELIZZO, *Regime della trasparenza fiscale nelle società di capitali – Presupposti ed esclusione, esercizio dell'opzione, modalità di imputazione, utili e riserve, acconti d'imposta*, in Contabilità, finanza e controllo, n. 1.2005

MENEGHETTI – PERINI, *Regime di trasparenza fiscale applicato alle società a ristretta base proprietaria – Il regime della trasparenza fiscale può essere applicato alle "piccole" S.r.l.. Analisi dei requisiti per esercitare l'opzione, delle cause di esclusione dal regime, dell'imputazione delle perdite e delle relative scritture contabili*, in Guida alla contabilità e bilancio, n. 1, 24 gennaio 2005

TOSONI, *La Srl trasparente rinvia ai soci*, in Il sole 24 ore, 4 giugno 2013

SANNA, *Trasparenza fiscale delle società di capitali*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 794.06 in Agg. 11/2011

SETTEMBRE – LOSCIALPO, *La disciplina dell'accertamento e della responsabilità della società partecipata e dei soci nell'ambito del regime di trasparenza delle società di capitali: spunti di riflessione*, in “il fisco” n. 6 del 7 febbraio 2005

ANTICO – CARRIROLO, *Accertamento con adesione: società di capitali. Dalla presunzione di distribuzione degli utili alla tassazione per trasparenza su opzione. Il regime antecedente e quello attualmente in vigore. Ipotesi di adesione passata e presente a confronto*, in “il fisco” n. 32 del 5 settembre 2005

ODETTO, *La trasparenza fiscale per le società di capitali: chiarimenti della circ. Agenzia Entrate 22.11.2004 n. 49*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 749.01 in Agg. 12/2004

ZANNI – REBECCA, *Le perdite fiscali nel regime di trasparenza delle società di capitali*, in “il fisco” n. 18 del 3 maggio 2010

VOZZA, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali nello schema di riforma del Tuir*, in “il fisco” n. 44 del 1° dicembre 2003

DEZZANI – DEZZANI, *Circolare n. 49/E del 22 novembre 2004: la tassazione fiscale “S.r.l.” e “cooperative”*, in “il fisco” n. 9 del 28 febbraio 2005

Le condizioni di adesione per la trasparenza fiscale, risposta ai quesiti, in “il fisco” n. 29 del 18 luglio 2005

PISERONI – ARTINA, *Trasparenza fiscale per le società di capitali: adempimenti di fine esercizio e analisi della convenienza*, in Pratica fiscale e professionale, n. 47/2011

MIGNOSI, *Il regime di trasparenza fiscale nell'Ires*, in “il fisco” n. 15 dell'11 aprile 2011

Parere Fondazione Studi Consulenti del lavoro, *Risultanze dell'accertamento con adesione esteso ai soci delle società*, in Eutekne – Sistema integrato, n. 11 del 7 aprile 2010

Accertamento con adesione delle società – Effetti nei confronti dei soci (parere Fondazione Studi Consulenti del lavoro 7.4.2010), in Eutekne – Rassegna Prassi

BORGOGLIO, *Entità della tassazione dei dividendi e accertamento dei soci di società di capitali “ristrette”*, in *il fisco*, 23/2013

IORIO, *Cass., n. 18640 dell'8 luglio 2008: gli utili extrabilancio sono sempre distribuiti se viene accertato maggiore reddito alla S.r.l., anche in perdita*, in *il fisco*, 31/2008

Accertamento eseguito nei confronti di società di capitali a ristretta base sociale, in Eutekne per la professione, 23 luglio 2008

IORIO, *Cass. n. 24531 del 26 novembre 2007: i finanziamenti infruttiferi alla società possono essere sintomatici di maggiori ricavi*, in *il fisco*, 45/2007

ANTICO, *Accertamento con adesione: presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in “*il fisco*” n. 37 del 14 ottobre 2002

NAPOLITANO, *Avvisi di accertamento ai soci da annullare nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in “*il fisco*” n. 28 del 16 luglio 2001

BORGOLGLIO, *Cass., n. 13338 del 10 giugno 2009 e n. 14046 del 17 giugno 2009 – Società a ristretta base sociale: presunzione di distribuzione degli utili extracontabili*, in “*il fisco*” n. 29 del 20 luglio 2009

SERVIDIO, *Presunzione di distribuzione di utili ai soci nelle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 41/2008

PAGANI, *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze soci?*, in “*il fisco*” n. 27 del 5 luglio 2010

CIRRINCIONE, *Srl a ristretta base sociale – Imputabilità del reddito*, in www.redazionefiscale.it, Circolare per lo Studio, n. RF166, 2010

ANTICO, *Società a ristretta base azionaria: presunzione di distribuzione degli utili*, in *il fisco*, 9/2011

SEPE, *La responsabilità dei soci di S.r.l. per gli atti di gestione*, in *Notariato*, 4/2011

BENAZZI, *La ristrettezza della base sociale legittima l'accertamento basato su criteri presuntivi*, in *Corriere Tributario*, 3/2008

BECCALLI, *Utili societari non contabilizzati: presunzione di distribuzione in caso di ristretta base proprietaria*, in *il fisco*, 38/2006

TURIS, *Accertamento sulle società a ristretta compagine sociale e presunzione di attribuzione degli utili extracontabili ai soci*, in *il fisco*, 20/2009

CISSELLO, *Soci di srl ristrette accertati con rispetto della tassazione dei dividendi*, in *Eutekne – Rassegna stampa*, 13 maggio 2013

BORGOGLIO, *Entità della tassazione dei dividendi e accertamento dei soci di società di capitali “ristrette” (Sentenza n. 31/2013: Accertamento)*, in “*il fisco*”

ROSANO, *La presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in www.odced.com, 31 marzo 2009

BECCALLI, *Utili societari non contabilizzati: presunzione di distribuzione in caso di ristretta base proprietaria*, in “*il fisco*” n. 38 del 16 ottobre 2006

Processo tributario – Società di capitali a ristretta base familiare: ricavi non contabilizzati – Presunzione di distribuzione di utili ai soci, risposta ai quesiti, in “*il fisco*” n. 4 del 24 gennaio 2005

Estraneità alla gestione sociale – Inapplicabilità della presunzione (C.T. Reg. Bari 27.05.2011 n. 40/6/11), in *Eutekne – Notiziario quotidiano*, 5 settembre 2011

Strategie difensive – Profili processuali, in *Eutekne – Notiziario quotidiano*, 16 dicembre 2010

Onore probatorio (C.T. Prov. Napoli 15.03.2012 n. 145/3/12), in *Eutekne – Notiziario quotidiano*, 26 giugno 2012

Adesione della società – Accertamento fondato sul recupero a tassazione dei costi (C.T. Reg. Firenze 9.04.2013 n. 4/29/13), in Eutekne – Rassegna Giurisprudenza

Disconoscimento dei costi non registrati nelle scritture contabili (C.T. Reg. Roma 29.09.2010 n. 574/1/10), in Eutekne – Rassegna Giurisprudenza

Mancata percezione del socio dei maggiori ricavi accertati in capo alla società (C.T. Prov. Treviso 24.06.2010 n. 71/6/10), in Eutekne – Rassegna Giurisprudenza

Responsabilità dei soci di Srl – Art. 36 del DPR 60/73, in Eutekne – Risposte Eutekne, 5 dicembre 2013

Adesione posta in essere dalla società – Riflessioni nei confronti dei soci, in Eutekne – Risposte Eutekne, 25 settembre 2012

BORGOGGIO, Società di capitali “ristrette”, definitività dell’accertamento sociale e tutela del socio, in “il fisco” n. 5 del 4 febbraio 2013

CISSELLO, Società di capitali “ristrette” accertabili – Il contribuente si può difendere provando di non aver ricevuto utili, in Eutekne – Sistema integrato, 16 dicembre 2010

PROCOPIO, La sospensione del processo tributario ai sensi dell’art. 295 del codice di procedura civile, in “il fisco” n. 9 del 4 marzo 2013

BARONE, Distribuzione di utili in società a ristretta base societaria, l’appartenenza non basta Ai fini dell’accertamento spetta all’Ufficio provare tale distribuzione in capo al socio, non essendo sufficiente la sua mera appartenenza alla società, in Eutekne, 26 giugno 2012

Litisconsorzio necessario – Accertamento verso al società divenuto definitivo (Cass. 10.1.2013 n. 441), in Eutekne – La settimana in breve, 11 gennaio 2013

Valenza dell’accertamento definitivo in capo alla società (Cass. 10.1.2013 n. 443), in Eutekne – Notiziario quotidiano, 14 marzo 2013

Sospensione del giudizio in attesa della definitività del reddito accertabile, in Eutekne – Notiziario quotidiano, 24 febbraio 2012

BARONE, *Utili extracontabili attribuibili ai soci se l'accertamento alla società è definitivo – Nell'attesa che il reddito accertato in capo alla società diventi definitivo, i giudici di merito devono sospendere il giudizio nei confronti del socio*, in Eutekne, 24 febbraio 2012

IAVAGNILIO, *La mediazione può "trasferirsi" dalla società di capitali ristrette ai soci – Col perfezionamento in capo alla società sarebbe idoneo estendere gli eventuali effetti "riduttivi" della pretesa nel processo pendente per i soci*, in Eutekne, 22 ottobre 2013

AMBROSI, *Il costo indeducibile entra nell'accertamento ai soci – Spese senza sgravio equiparate agli utili extra-bilancio*, in Il sole 24 ore, 13 gennaio 2014

AMBROSI, *Chance sospensive per la difesa*, in Il sole 24 ore, 13 gennaio 2014

COTTO – DI LASCIO, *Credito d'imposta sui dividendi (circ. Agenzia Entrate 3.2.2004 n.4)*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 674.10 in Agg. 2/2004
ZANNETTI, *Imposta sui dividendi*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 674.04 in Agg. 10/2003

Istanza di interpello – Art. 115 del D.P.R. n. 917 del 1986 – Efficacia opzione per la trasparenza fiscale – Alfa, Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 361/E, 11 dicembre 2007

COTTO, *Opzione per il regime della trasparenza fiscale nelle S.r.l. unipersonale*, in "il fisco" n. 47 del 24 dicembre 2007

ACIERNO, *Rettifica limitata sul socio di srl*, in Il sole 24 ore, ottobre 2013

ORLANDI – BAGAGLIO, *Il socio unico di società di capitali*, in "Impresa c.i." n. 7-8 del 31 agosto 2003

MEOLI – MINO, *La costituzione della srl*, in Eutekne – Sistema integrato, Quaderno n. 74/2006 "La società a responsabilità limitata"

MEOLI, *La costituzione della nuova srl*, in Eutekne – Sistema integrato, scheda n. 612.07 in Agg. 4/2003

VANETTI, *La trasparenza fiscale nelle S.r.l. a ristretta base proprietaria*, in “il fisco” n. 27 del 5 luglio 2004

GAVELLI, VERSARI, *Società di capitali a ristretta base societaria: presunzione di distribuzione di utili*, in “il fisco” n. 37 del 6 ottobre 2008

ALBANESE, *Società a ristretta base azionaria: accertamento induttivo e presunta distribuzione in capo ai soci di utili non contabilizzati*, in “il fisco” n. 18 del 7 maggio 2001

D’AMBRA, LANDI, *Piccole e medie imprese, s.r.l. a ristretta base familiare e rischi per sanzioni tributarie e penali*, in “Imprese c.i.” n. 7-8 del 31 agosto 2003

AMATO, *Le s.r.l. strategie processuali e ambiti applicativi*, Cedam, 2011

BAVA, BOTTINO, *I verbali del C.d.a. e delle assemblee di S.r.l. e S.p.a.*, Giuffrè Editore

RICCIARDIELLO, *Il socio amministratore di S.r.l. – Quaderni di giurisprudenza commerciale*, Giuffrè, 2008

AA.VV., *Le novità fiscali e civilistiche della S.r.l.*, Eutekne – Ipsoa, 2004

Enciclopedia fiscale – *L’accertamento parziale*, <<http://www.commercialistatelematico.com>>, 2010-06-16

FALSITTA, *La fattispecie dell’imposizione (o dell’”accertamento” dell’imposta)*, in *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, 2009

CHRISTIANSEN, *Le tipologie di accertamento tributario*, <<http://www.aduc.it>>, 2012-09-12