



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI NAPOLI

## WEBINAR

### SRL A RISTRETTA BASE SOCIALE

*Profili civilistici, tributari e penali, l'estensione dell'accertamento ai soci*



ID: 997 8886 1792 | PASSCODE: andoc  
giovedì 4 febbraio 2021 - ore 15.30-18.30

#### Saluti

**VINCENZO MORETTA**

*Presidente ODCEC di Napoli*

**MARIO MICHELINO**

*Presidente A.N.Do.C. Accademia di Napoli*

#### Relatori

**RENATO POLISE**

*Aspetti civilistici della società a responsabilità limitata*

*Segretario A.N.Do.C. Accademia di Napoli*

**NUNA MAIONE**

*La tassazione per trasparenza della srl*

*Vice presidente A.N.Do.C. Accademia di Napoli*

**EMANUELA RASTRELLI**

*Estensione ai soci dell'accertamento, l'Ord. Cass. n. 25501/2020."*

*Consigliere A.N.Do.C. Accademia di Napoli*

**VINCENZO SENATORE**

*Ristretta base societaria consolidati orientamenti della giurisprudenza di legittimità, oscillazioni della giurisprudenza di merito ed assenza di inquadramento normativo: profili di criticità*

*Sostituto Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione – Giudice Tributario*

#### Conclusioni

**FRANCESCO DE ROSA**

*Socio A.N.Do.C. Accademia di Napoli*

L'evento avrà una durata indicativa di due ore; per eventuali problemi tecnici di collegamento e fruizione contattare l'indirizzo email [napoli@andoc.info](mailto:napoli@andoc.info) - cell. 335. 5457743. La piattaforma utilizzata sarà quella di **Zoom** e l'accesso consentito a partire dalle ore 15.20. Si raccomanda di scaricare la piattaforma con congruo anticipo al seguente indirizzo: <https://zoom.us/support/download>.

La partecipazione all'evento attribuirà **n.3 crediti formativi speciali** ai **Commercialisti/Revisori**. Per il riconoscimento dei crediti formativi occorrerà **autocertificarsi**, successivamente all'evento, mediante il seguente link: <https://autocertificazione.commercialisti.it/> selezionando Ordine di Napoli e l'evento dal menu a tendina.



ACCADEMIA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI NAPOLI

**SCHEMA SOCIO – DOMANDA DI ISCRIZIONE**

Il sottoscritto \_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_),  
il \_\_/\_\_/\_\_\_\_, c.f. \_\_\_\_\_ residente in \_\_\_\_\_,  
via \_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_\_, con studio in \_\_\_\_\_, via  
\_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_\_, tel. \_\_\_\_\_, fax \_\_\_\_\_, cell.  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_, e-mail \_\_\_\_\_

**chiede:**

☐ di essere iscritto come socio all'*Accademia dei Dottori Commercialisti di NAPOLI* con sede in Via Benedetto Cariteo n.12, c.f. 95255790636;

**dichiara**

☐ di averne visionato lo statuto e il regolamento e, inoltre, di essere a conoscenza che l'Accademia aderisce all'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI (A.N.Do.C.) con sede in Roma;

☐ di essere Commercialista e di essere iscritto alla sezione "A" dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dell'Ordine di Napoli al n. \_\_\_\_\_;

☐ di impegnarsi ad attuare iniziative a tutela del titolo di "Dottore Commercialista" e delle prerogative professionali ad esso associate.

Allega copia di un documento d'identità valido e copia del bonifico effettuato a favore dell'Associazione Accademia dei Dottori Commercialisti di Napoli Iban **IT74S071100340000000007575** per euro 50,00 (Cinquanta/00) quale quota d'iscrizione 2021 (annuale) o, in alternativa, per € 100,00 (Cento/00) quale quota per il triennio 2021/2023.

Autorizza il trattamento dei miei dati personali presenti nella scheda di adesione ai sensi del Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196 "Codice in materia di protezione dei dati personali" e del GDPR (Regolamento UE 2016/679)

Napoli, \_\_\_\_\_

In Fede  
\_\_\_\_\_



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
**DI NAPOLI**

# **SRL A RISTRETTA BASE SOCIALE**

*Aspetti civilistici della società a responsabilità limitata*

*Napoli, 04.02.2021*

Renato POLISE, Avvocato e Dottore commercialista in Napoli  
Segretario A.n.do.c. Accademia di Napoli  
[polise@studiopolise.net](mailto:polise@studiopolise.net) – tel. 081 1809 6307



# Art. 2462 c.c.

- Nella società a responsabilità limitata per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio.
- 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 quando i conferimenti non siano stati effettuati secondo quanto previsto dall'articolo 2464 (*conferimenti*), o fin quando non sia stata attuata la pubblicità prescritta dall'articolo 2470 (*efficacia e pubblicità*).



# La s.r.l. dopo la riforma del 2004

- La srl è stata completamente ridisegnata dalla riforma del 2004 (D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6).
- La riforma del 2004 è andata verso “*un’integrale revisione di tale modello societario*” (vedi relazione di accompagnamento al D. Lgs. n. 6/2003).



# Scopo della riforma

- Il legislatore, con la riforma della srl, intendeva offrire uno strumento caratterizzato da una maggiore elasticità, imperniato fundamentalmente sull'aspetto personalistico.



# Scopo della riforma

- Rafforzamento dell'*intuitus personae* che da sempre ha caratterizzato le società di persone.



# Elementi personalistici della srl

- Elementi di spicco che accentuano il carattere personalistico nella srl, sono rinvenibili in diverse norme del codice civile.





# Art. 2464 (conferimenti)

- Nella nuova versione post 2004 è stato introdotto il principio per il quale possono essere oggetto di conferimento tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica, anche se non suscettibili di costituire garanzia per i creditori ...



# Art. 2464 (conferimenti)

- Esempi: apporto di lavoro; conferimento di know how e capacità professionali.



# Art. 2464 (conferimenti)

- Nel senso dell'accentuazione personalistica della srl, è possibile sostituire il versamento dei decimi con una polizza di assicurazione o fideiussione bancaria.



# Art. 2464 (conferimenti)

- E possibile – con determinate cautele – in luogo del conferimento - garantire una prestazione d’opera o di servizi.



# Art. 2464 (conferimenti)

- SINTETIZZANDO:
- Il contributo del socio molto spesso si qualifica più per le sue qualità personali che per il valore oggettivo dei beni conferiti.



# Art. 2465 (stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti)

Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legali iscritti nell'apposito registro.



# Art. 2465 (stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti)

Con la riforma del 2004 la scelta del revisore afferisce ai soci e non più all'A.G.



# Art. 2468 (quote di partecipazione)

Terzo comma: Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili.





# Art. 2468 (quote di partecipazione)

A fronte di un minimo conferimento del socio, è possibile prevedere per lo stesso non solo una percentuale sugli utili non proporzionale al capitale conferito, ma anche un numero di quote più che proporzionale al conferimento, oppure alcuni diritti sociali (es. diritto al voto) più che proporzionali a quello delle quote sociali possedute.



# Patto leonino (2265)

- E' nullo il patto con il quale uno o più soci sono esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite .
- Rappresenta un limite all'autonomia dei soci nella ripartizione degli utili.



# Art. 2473 (recesso del socio)

- La possibilità di recesso del socio, è stata ridisegnata per effetto della riforma del 2004, introducendosi un ampliamento delle possibilità concesse al socio stesso.
- Tale ampliamento è strumento di più efficace tutela per il socio.



# Art. 2473 (recesso del socio)

Il comma 3, a tutela delle minoranze, concede al socio un'automatica valutazione della quota sociale, rapportata al patrimonio sociale.



# Maggiore autonomia e flessibilità per l'amministrazione

Sono introdotte forme di amministrazione disgiuntiva oppure congiuntiva, alle quali si applicheranno allora le regole previste in tema di società di persone.

E' permesso inoltre che, anche in caso di amministrazione di tipo collegiale, la decisione sia adottata sulla base del consenso espresso per iscritto dagli amministratori, quindi senza la necessità di una riunione.



# Art. 2475 (amministrazione della società)

Il terzo comma dell'art. 2475 espressamente richiama gli artt. 2257 e 2258 (rispettivamente amministrazione disgiuntiva e congiuntiva della società semplice).



# Art. 2476 (responsabilità degli amministratori e controllo dei soci)

Ad ogni socio è riconosciuto il diritto di ottenere notizie dagli amministratori in merito allo svolgimento degli affari sociali, e di procedere ad una diretta ispezione dei libri sociali e dei documenti concernente l'amministrazione della società.



# Art. 2476 (responsabilità degli amministratori e controllo dei soci)

Ciascun socio può promuovere l'azione sociale di responsabilità e chiedere con essa la provvisoria revoca giudiziale dell'amministratore in caso di gravi irregolarità (Art. 2476, co. 3).





# Art. 2476 (responsabilità degli amministratori e controllo dei soci)

Il comma 7 dell'art. 2746 c.c. afferma la responsabilità solidale con gli amministratori dei soci che intenzionalmente hanno contribuito al compimento di atti dannosi per la società, i soci, o i terzi.



# Art. 2476 (responsabilità degli amministratori e controllo dei soci)

IN SINTESI: Si tiene conto della circostanza per la quale, nella concreta realtà, molto spesso l'effettivo potere di amministrazione non corrisponde all'assunzione della relativa veste formale.



## Art. 2479 (decisioni dei soci)

In considerazione della struttura fondamentale personalistica del tipo societario, la regola di principio è che spetta al contratto sociale determinare quali materie siano di loro competenza e che, d'altra parte, qualsiasi materia può essere sottoposta alla loro valutazione quando richiesto dagli amministratori o da un numero qualificato dei soci (comma 1).



# Art. 2479 (decisioni dei soci)

**IN SINTESI:**

spetta al contratto sociale distribuire le competenze tra i soci e gli amministratori.



# L'abuso della ristretta base sociale, rilevanza ai fini penali?

## Il caso «Solfatarara di Pozzuoli»

“Per quanto piccola o familiare (volendo riprendere l'appellativo cui sono ricorsi nella requisitoria i magistrati del pubblico ministero) possa essere una società di capitali, resta netta sul piano giuridico la distinzione di posizioni e, quindi, di ruoli e competenze tra lo status di socio e quello di amministratore. (Prof. Maiello)”





ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
**DI NAPOLI**

# LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA DELLA SRL

Nuna Maione – A.N.Do.C. Accademia di Napoli

# REGIME DI TRASPARENZA FISCALE

E' un regime di tassazione (normale per le società di persone) previsto anche per le società di capitali in alternativa al regime ordinario.

Il reddito della società è tassato imputando direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso, gli utili o le perdite generate dalla società, a prescindere dall'effettiva percezione.



# NORME DI RIFERIMENTO

Articoli 115 e 116 del DPR n. 917/86 (TUIR).

- l'art. 115 del TUIR prevede che questo regime possa essere adottato da società di capitali i cui soci sono altre società di capitali («grande trasparenza»);
- l'art. 116 del TUIR prevede che questo regime possa essere adottato da SRL i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ossia nelle società a “*ristretta base societaria*” («piccola trasparenza»).





# REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME DI TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

Art. 116 del DPR n. 917/86:

- i soci devono essere esclusivamente **persone fisiche**;
- il numero dei soci non deve essere superiore a 10 (20 per le società cooperative);
- l'ammontare dei ricavi non deve essere superiore al limite previsto per l'applicazione degli Indicatori di Sostenibilità Economica (ISA) (cioè € 5.164.569)

Il regime di trasparenza fiscale può essere scelto anche da una SRL unipersonale e anche dalle società di nuova costituzione



# OPZIONE

Per tali soggetti il regime di trasparenza fiscale è applicabile a seguito di specifica **opzione**. Tale scelta deve essere esercitata dalla società entro il primo periodo d'imposta di efficacia della stessa e ha validità triennale, salvo rinnovo.

Art. 115 TUIR, applicabile anche alla piccola trasparenza ex art. 116 del TUIR: *“E’ irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all’Amministrazione Finanziaria, entro il primo dei tre esercizi sociali predetti”*.



# ADEMPIMENTI DEI SOCI PER LA TRASPARENZA FISCALE

Ogni socio della società che vuole adottare il regime di trasparenza fiscale deve comunicare alla società l'opzione mediante raccomandata A/R.

E' esclusa la possibilità di esercitare l'opzione mediante la raccomandata a mano, o in qualsiasi altro mezzo al di fuori di quello espressamente previsto dall'Amministrazione Finanziaria.



# FAC SIMILE RACC. A/R

Raccomandata A/R

OGGETTO: opzione per il regime della trasparenza fiscale ex art.116 del Tuir

Il sottoscritto ....., nato a ..... il  
..... residente in ....., Via .....  
n..... , codice fiscale ....., in qualità di  
socio della società ..... con sede in ....., Via  
....., socio con una quota di partecipazione del  
xx% di codesta società, comunica l'intenzione di voler  
optare per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale  
previsto dall'art.116 del DPR n.917/86 così come integrato  
dal D.M. 23 aprile 2004, per il triennio 20xx - 20xx.

- Allegati:

- copia del documento di identità in corso di validità.

Luogo e data ..... Firma .....



# INEFFICACIA DELL'OPZIONE

L'opzione per il regime di trasparenza deve essere esercitata da tutti i soci e dalla società.

La mancata comunicazione, anche solo da parte di un socio, della volontà di esercitare la trasparenza fiscale, rende l'opzione inefficace, salvo il caso di SRL unipersonale (Risoluzione n. 361/E/2007).

In caso di SRL unipersonale, infatti, poiché la volontà dell'unico socio coincide con quella della società, non è richiesta la raccomandata da parte del socio (è quindi soddisfatta la condizione di cognizione da parte della società della volontà dell'unico socio di optare per la trasparenza).



# ADEMPIMENTI DELLA SOCIETÀ PER LA SCELTA DELLA TRASPARENZA FISCALE

La società è tenuta comunicare all' Agenzia delle Entrate la propria opzione per l'adesione al regime di trasparenza fiscale.

L'Art. 115 TUIR (come modificato dall'art. 16 del D.Lgs. 175/2014) dispone che l'opzione vada comunicata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi (quella da presentare nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione).

Esempio: una SRL con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che intende adottare il regime di trasparenza per il triennio  $n$ ,  $n+1$  ed  $n+2$  dovrà presentare l'opzione nel Modello Redditi S.C. relativo ai redditi dell'anno  $n-1$ , quindi entro il 30 settembre dell'anno  $n$ .



# OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE NEL QUADRO OP DEL MODELLO REDDITI SC

L'esercizio dell'opzione per il regime di trasparenza fiscale avviene attraverso la compilazione del quadro OP, sezione III, del modello Redditi Società di Capitali.

Tale sezione deve essere compilata per comunicare:

- l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale (articolo 4, comma 1, del D.M. 23 aprile 2004);
- il rinnovo dell'opzione per la trasparenza fiscale (articolo 5 del D.M. 23 aprile 2004);
- la conferma del regime di tassazione per trasparenza (articolo 10, comma 4, del D.M. 23 aprile 2004).



## RIGHI DEL QUADRO OP

Nel rigo **OP11** deve essere barrata la casella in funzione della tipologia della comunicazione effettuata.

Nei righi da **OP12** a **OP15** devono essere indicati i codici fiscali dei soggetti partecipanti ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR.

In particolare deve essere riportato, in colonna 1, il codice fiscale della persona fisica partecipante e, in colonna 2, il codice fiscale della società.





# COMUNICAZIONI

Nel caso di comunicazione di conferma del regime, da effettuarsi a condizione che ricorrano i presupposti di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 116 del TUIR, devono essere riportati i dati di tutti i soggetti interessati.

La società può comunicare telematicamente l'opzione solo se, precedentemente, **tutti i soci** hanno inviato alla società la raccomandata A/R con cui dichiarano l'adesione al regime.



# DURATA DELL'OPZIONE

L'opzione ha una **durata minima di tre esercizi**, è **irrevocabile** ed ha effetto dall'inizio dell'esercizio in cui è manifestata; si **decade** dal regime opzionale scelto solo in caso di **revoca espressa** secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (barratura casella 2 rigo OP 11).

Fino al 2016 l'opzione per il **regime di trasparenza** aveva **validità triennale**, per cui, alla scadenza del triennio, poteva o meno essere **rinnovata**.

Per effetto dell'art. 7 quater D.L. 193/2016, a partire dal 2017, si **decade** dal regime opzionale scelto solo in caso di **revoca espressa**: al termine del triennio l'opzione si intende pertanto **tacitamente rinnovata** per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.



# OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE IN CASO DI SOCIETÀ CON ESERCIZIO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

In caso di società costituite con esercizio non coincidente con quello solare, oppure di società di persone che si sono trasformate in società di capitali nel periodo di imposta, etc., l'opzione per il regime di trasparenza fiscale è comunque possibile già a decorrere dal periodo di costituzione e deve essere comunicata con il modello: “*Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap*”.



# MODELLO DI COMUNICAZIONE

Tale modello deve essere presentato esclusivamente con modalità telematica, sempre entro il termine di presentazione del modello Redditi in scadenza quell'anno.

Nel rigo CR8, colonna 1, deve essere indicato il codice 3 per confermare l'opzione per la trasparenza fiscale.

Nei rigi CR9 e CR10, invece, devono essere inseriti i codici fiscali dei soggetti partecipanti per i quali viene resa la comunicazione di opzione.

Vi è una distinzione tra persone fisiche (da indicare in colonna 1) e le società (da indicare in colonna 2).



# LA REMISSIONE IN BONIS PER LA TRASPARENZA FISCALE

La mancata compilazione del quadro OP del mod. UNICO SC da parte della società, in presenza della “regolare” acquisizione dell’adesione di tutti i soci, può essere oggetto di regolarizzazione tramite l’istituto della *remissione in bonis*.



# REGOLARIZZAZIONE CON DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

La regolarizzazione va effettuata “entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile” (cioè il mod. UNICO del periodo d'imposta successivo):

- presentando il modello Redditi SC integrativo;
- versando contestualmente la sanzione di € 258, con il codice tributo "8114".

Nella Circolare 8/E del 07.04.2017 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la remissione *in bonis* si applica anche al caso del mancato esercizio della revoca.

Nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E/2008 è precisato inoltre che, in caso di opzione inviata tardivamente, l'invio della comunicazione di opzione al regime predetto costituisce condizione essenziale per l'ammissione al regime, essendo **ininfluenti** gli eventuali comportamenti concludenti tenuti dal contribuente.



# LA REMISSIONE IN BONIS PER LA TRASPARENZA FISCALE

Con la *remissione in bonis* è consentito accedere al predetto regime opzionale anche nell'ipotesi di tardiva presentazione della comunicazione, purché:

- la società partecipata abbia i requisiti sostanziali richiesti dagli artt. 115 e 116 TUIR;
- sia stata presentata entro il termine di presentazione della prima dichiarazione;
- non siano stati avviati accessi, ispezioni e verifiche.



# VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DEL REGIME DI TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

**Il regime di trasparenza fiscale ha l'obiettivo di eliminare l'effetto della doppia imposizione che si verifica a causa dell'abolizione del credito d'imposta sugli utili.**

**Infatti, gli utili distribuiti dalla SRL, assoggettati ad IRES (24%), in capo alla società, sono ulteriormente tassati in capo ai soci con ritenuta a titolo di imposta del 26%. Questo a partire dalle distribuzioni di utili formati nel 2018.**





# GLI EFFETTI DELLA TRASPARENZA SUL PIANO REDDITUALE

Il regime di tassazione delle SRL che abbiano optato per la trasparenza, è assimilabile a quello delle società di persone.

Il reddito viene imputato ai soci a fine esercizio, indipendentemente dalla distribuzione dei dividendi e in relazione alla quota di partecipazione agli utili.

L'utile che è automaticamente trasferito dalla società ai soci, è qualificato come reddito d'impresa (eseguendo in caso di contabilità ordinaria, le opportune modifiche, aumentative o diminutive).



# IMPUTAZIONE DEL REDDITO IN CASO DI CAMBIAMENTO DELLA COMPAGINE SOCIETARIA


In caso di cambiamento della compagine societaria nel corso dell'esercizio, la regola generale da applicare è sempre quella che vede la distribuzione del reddito ai **soggetti che risultino soci al momento della chiusura del periodo di imposta.**

Infatti, si ritiene che il socio cedente la partecipazione abbia già considerato nel valore di cessione la sua quota di reddito dell'anno in corso, maturata ma non ancora ricevuta.



# IMPUTAZIONE DEL REDDITO IN CASO DI CAMBIAMENTO DELLA COMPAGINE SOCIETARIA

Questo principio è stato accolto anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. 19238 del 16,12,2003) che afferma come: *«nel caso in cui nel corso dell'esercizio della società di persone si sia verificato il mutamento della compagine sociale, con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, il reddito della società va imputato esclusivamente al contribuente che sia socio al momento dell'approvazione del rendiconto e non già al socio uscente e a quello subentrante in funzione della rispettiva durata del periodo di partecipazione nella società; ciò in quanto la produzione del reddito non è né continua né uniforme nel tempo e secondo i principi civilistici il diritto agli utili matura solo con l'approvazione del rendiconto».*



# CONFERMA DELLA TRASPARENZA FISCALE PER IL NUOVO SOCIO

In caso di mutamento della compagine sociale (sia nel caso in cui subentri un nuovo socio, sia in caso di aumento della compagine sociale, fermo restando il limite numerico imposto dalle disposizioni in esame) nonostante lo stretto rapporto di complicità che vige tra i soci (in virtù dell'*intuitu persone* e dello stretto legame di familiarità che regna all'interno delle società a ristretta base proprietaria), è necessario che il socio subentrante, il quale si addossi adempimenti ed oneri, manifesti chiaramente la propria volontà di aderire al regime.



# CESSIONE DI QUOTE

Con riferimento ai casi di cessioni di quote in società che hanno deciso di optare per il regime di trasparenza, si pone la questione attinente al **periodo in cui assume efficacia la suddetta la cessione.**

In conformità alle società di persone, il comma 2 dell'art. 5 TUIR e la Circolare n. 49/E/2004 dell'Agenzia delle Entrate sostengono che le variazioni nelle quote di partecipazioni sono rilevate fiscalmente dal **periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono effettuati** (purché, non riguardi una modifica della compagine sociale).



# CESSIONE DEL DIRITTO DI USUFRUTTO SULLA QUOTA

Questo principio è esteso anche in caso di cessione del diritto di usufrutto sulla quota di partecipazione, dunque, la cessione ai fini dell'imputazione del reddito della partecipata, manifesterà i propri effetti a partire dal periodo d'imposta successivo alla modifica in oggetto.

La *ratio* di questo provvedimento è di carattere antielusivo, al fine di impedire che il reddito sia indirizzato durante l'anno ai soci che presentano le aliquote marginali IRPEF più basse.



# TRASFERIMENTI AI NUOVI SOCI DI PARZIALI QUOTE

Diverso è il caso in cui, entro la data di chiusura del periodo d'imposta, si verificano trasferimenti a nuovi soci di parziali quote, purché non vengano modificati i requisiti soggettivi, come sancito dall'art. 116 TUIR.

Gli stessi producono i loro effetti già a partire dallo stesso periodo d'imposta nonostante la suddivisione del reddito tra più individui possa determinare effetti favorevoli volti a rendere le aliquote progressive più basse.



# CAUSE DI DECADENZA DAL REGIME DI TRASPARENZA

Per quanto riguarda le **cause di decadenza** dal regime di trasparenza fiscale, si verificano quando vengono meno i requisiti previsti per l'accesso alla trasparenza (relativamente al superamento della **soglia massima dei ricavi** e al **mutamento della compagine sociale** cioè un numero complessivo superiore a dieci o venti per le società cooperative).

La decadenza dall'opzione **produce effetti immediati** dal periodo di imposta nel corso del quale si verifica la modifica della compagine sociale mentre, nel caso in cui la società partecipata oltrepassi la soglia massima di ricavi, essa decade dal regime di trasparenza a partire dal periodo d'imposta successivo.

Con il termine "ricavi" si intendono i ricavi tipici, quindi i **ricavi relativi alla gestione caratteristica della società** (come precisato dal D.M. 23.04.2004, comma 1, lett. a).





# SUPERAMENTO SOGLIA DEI RICAVI

Un accertamento che rettificherà ad una s.r.l. un volume di ricavi che oltrepassa la soglia consentita per l'esercizio dell'opzione determina la **decadenza** dal regime, dunque, l'Amministrazione finanziaria dovrà provvedere ad applicare il regime ordinario «recuperando l'IRES dovuta, ed applicando le sanzioni e gli interessi relativi alla minore imposta versata, senza alcuna solidarietà tra i soci».



# ALTRE CAUSE DI DECADENZA

Le altre cause che determinano la decadenza dal regime di trasparenza, sono:

- l'assoggettamento della partecipata ad una delle procedure concorsuali;
- la fusione o scissione della società partecipata;
- il trasferimento all'estero della residenza di quest'ultima società.



# IL REGIME DELLE PERDITE FISCALI IN TRASPARENZA

Il regime delle perdite d'impresa è disciplinato dall'art. 84 del TUIR.

Attualmente è prevista la riportabilità delle perdite in diminuzione degli utili dei successivi periodi d'imposta possa avvenire nei limiti dell'80% del reddito imponibile.

Solo le perdite dei primi tre periodi di imposta sono riportabili a nuovo illimitatamente nel tempo.

Naturalmente, questa disposizione riguarda solo le perdite pregresse, vale a dire quelle maturate prima dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale.

Tali perdite, infatti, sono utilizzabili soltanto da parte dei soggetti che le hanno realizzate.



# IL REGIME DELLE PERDITE FISCALI IN TRASPARENZA

Come espressamente previsto dall'art. 116 TUIR, le perdite fiscali delle SRL maturate durante il periodo di opzione al regime, sono imputate al socio persona fisica con le stesse modalità previste per la "*grande trasparenza*".

Il comma 3 dell'art. 115 TUIR, disciplina il riporto delle perdite nel regime di tassazione per trasparenza delle società di capitali, e stabilisce che le perdite della società partecipata, relative ai periodi in cui è valida l'opzione, possono essere imputate alle società partecipanti in relazione alla quota di partecipazione agli utili.

Questo, entro il limite della quota di patrimonio netto contabile della società partecipata.



# LIMITAZIONI ALL'UTILIZZO DELLE PERDITE PREGRESSE PER IL SOCIO

Le perdite possono quindi essere utilizzate dai soci in diminuzione dei redditi conseguiti.

Il comma 10 dell'art. 36, del D.L. n. 223/06 ha esteso la limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse del socio di cui al comma 2, art. 116 del TUIR, anche alla trasparenza a ristretta base societaria: è **vietato utilizzare in compensazione verticale**, perdite pregresse imputate ai soci, attinenti ad altri redditi d'impresa.

Sostanzialmente tale divieto permane non solo nell'ipotesi in cui le perdite provengano da altra attività di impresa, ma anche nel caso in cui esse siano state attribuite per trasparenza in precedenti periodi d'imposta.

Questa statuizione normativa, invece, non è prevista per le società di persone, a cui si ispira il regime di trasparenza (con evidente **disparità di trattamento** tra i soggetti, nonostante in entrambe le circostanze il reddito o le perdite vengano imputate direttamente in capo ai soci).



# ACCONTI DURANTE IL PRIMO ANNO

Le società che adottano il sistema della trasparenza fiscale, devono prestare attenzione alle modalità di calcolo degli acconti Ires ed Irpef, che mutano a seconda del periodo di efficacia dell'opzione.

Per quanto concerne il primo anno di efficacia dell'opzione, la società è tenuta al versamento dell'acconto Ires, utilizzando il metodo storico o previsionale. Se la società si avvale del metodo storico, utilizzerà gli importi indicati nel modello Unico relativo al periodo d'imposta precedente a quello in cui è iniziato il regime di trasparenza; se, invece, la società decide di adottare il sistema previsionale, dovrà stimare l'imposta dovuta come se l'adesione al regime non si fosse verificata.

Anche i soci devono determinare l'acconto Irpef, utilizzando a scelta il metodo storico o previsionale, con la differenza che, nel caso in cui optino per il sistema previsionale, possono tenere in considerazione gli effetti derivanti dal regime adottato, come le presunte perdite che saranno loro imputate dalla società.

Quanto versato dalla società in termini di acconto potrà successivamente essere utilizzato in compensazione dai soci per il versamento dell'Irpef dovuta sul reddito a loro imputato per trasparenza.



# ACCONTI DURANTE GLI ANNI SUCCESSIVI AL PRIMO

Durante il secondo o terzo anno di efficacia dell'opzione la società non deve più versare nessun acconto Ires; i soci, invece, tenuti al versamento dell'acconto, hanno la possibilità di calcolarlo con il metodo storico o previsionale, tenendo conto del regime di trasparenza adottato.



# ACCONTI ALLA SCADENZA DEL TRIENNIO

Terminato il triennio di validità del regime, se si decide di non effettuare il rinnovo, qualora si opti per il criterio storico, sia la società partecipata che i soci devono calcolare gli acconti sulla base di una imposta "virtuale", ossia assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

In sostanza:

- ▶ la società deve commisurare l'acconto sull'imposta corrispondente al reddito prodotto nel periodo precedente imputato per trasparenza ai soci;
- ▶ i soci determinano l'acconto sulla base dell'imposta corrispondente al reddito dichiarato nel periodo precedente, al netto di quello agli stessi imputato per trasparenza dalla società.

L'acconto Ires pertanto è dovuto salvo il caso in cui la società decida di rimanere nel regime di trasparenza fiscale che, come detto in precedenza, a partire dal 2017 avviene tacitamente.





# ACCONTI IN CASO DI DECADENZA

Quando la decadenza del regime avviene in un momento anteriore alla chiusura del primo esercizio di applicazione del regime della trasparenza, l'insufficiente versamento degli acconti è sottoposto o meno al regime delle sanzioni a seconda che l'opzione:

- ▶ sia già stata comunicata all'Agenzia delle Entrate; in questo caso non sussistono sanzioni. Il contribuente, infatti, ha la possibilità di effettuare i versamenti integrativi:
  - entro i termini ordinari;
  - entro 30 giorni se i termini ordinari scadono prima dei successivi 30 giorni;
- ▶ non sia già stata comunicata all'Agenzia delle Entrate; in questo caso il contribuente è assoggettato al relativo regime sanzionatorio.

Se la decadenza del regime avviene negli esercizi successivi al primo, gli insufficienti acconti potranno essere integrati senza incorrere in sanzioni.



# ELEMENTI DI VALUTAZIONE DELLA TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

## REDDITO DELLA SOCIETA'

La trasparenza fiscale è progressivamente più conveniente al decrescere del reddito imponibile della società.

(L'IRES pagata dalla società è infatti proporzionale al reddito, mentre la ripartizione del reddito tra i soci comporta una tassazione in capo a ciascuno di esso con un'aliquota media IRPEF più bassa).



# ELEMENTI DI VALUTAZIONE DELLA TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

## NUMERO DEI SOCI

Un numero di soci più elevato consente di ridurre il reddito imputato a ciascuno di essi e quindi di fruire maggiormente dell'effetto di progressività dell'IRPEF.

(Questo è un elemento importante da sfruttare, specialmente nelle SRL a conduzione familiare).



# ELEMENTI DI VALUTAZIONE DELLA TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

## POSSESSO DI ALTRI REDDITI DA PARTE DEI SOCI

Maggiore è l'ammontare di eventuali altri redditi prodotti dai soci, minore è la convenienza per il regime di trasparenza.

(Il reddito imputato dalla società, in presenza di altri redditi, è oggetto di aliquote IRPEF più elevate).



# ELEMENTI DI VALUTAZIONE DELLA TRASPARENZA FISCALE NELLE SRL

## RAPPORTO TRA REDDITO IMPONIBILE ED UTILE DELLA SOCIETA'

La presenza di variazioni in aumento di importo elevato diminuisce la convenienza per il regime di trasparenza fiscale.

(I soci scontano l'IRPEF con aliquote elevate che possono superare l'aliquota IRES della società).



# VANTAGGI

È vantaggioso se i soci hanno un'aliquota marginale inferiore a quella dell'IRES (oggi al 24 %);

– si evita la doppia imposizione del dividendo in sede di distribuzione;

– si migliorano gli indici reddituali e quindi le analisi finanziarie (non sono accantonate in bilancio le imposte, quindi l'utile risulta formalmente più elevato);

– è vantaggioso quando l'utile di bilancio non è troppo distante dall'utile fiscale, cioè quando la società non presenta rilevanti costi indeducibili (in questo modo l'utile fiscale e quello effettivamente distribuito sono abbastanza vicini tra loro, per cui vi è anche il vantaggio di non avere una parziale duplicazione di imposizione IRES+IRPEF).

Eliminando dal bilancio la tassazione IRES sarà rappresentato un utile maggiore in bilancio (la tassazione è per la maggior parte “spostata” dalla società ai soci).



# SVANTAGGI

Dato che sono i singoli soci a versare le imposte in luogo della società anche senza aver ricevuto alcun dividendo, è necessario pianificare con attenzione le risorse finanziarie necessarie per tali esborsi;

- i soci diventano illimitatamente responsabili in solido tra di loro e con la società (senza opzione solo la società è responsabile per le imposte da questa dovute). Il regime deve quindi essere sconsigliato se esistono rischi fiscali in capo alla società o se non esiste perfetta sintonia tra i soci. Tuttavia è necessario tener conto della prassi adottata dall'ADE laddove il risultato di eventuali accertamenti viene comunque addebitato ai soci (ristretta base azionaria);
- quando vi sono problemi nel passaggio da un regime all'altro (riserve, perdite pregresse e acconti d'imposta);
- quando vi sono elevati costi indeducibili ai fini IRAP.



# SINTESI

Il regime è conveniente:

- in presenza di **utili modesti** e quando i **soci non posseggono altri redditi importanti** tali da determinare l'applicazione di aliquote IRPEF elevate.

Sicuramente non è conveniente:

- quando si superano **€ 200.000 di reddito annuo**.
- per le società che sono abituate ad accantonare a riserva gli utili o a distribuirne solamente una minima parte ai soci;
- per le società che operano attraverso autofinanziamento.





# RITENUTA DEL 26%

A partire dal 2018 la distribuzione degli utili è soggetta ad un'imposta fissa del 26% che la società deve trattenere e versare.



# ESEMPIO DI TASSAZIONE ORDINARIA

SRL che opera nel settore del commercio con due soci al 50%, entrambi operativi

- Utile di esercizio € 100.000 (ante imposte)
- Delibera di distribuzione dell'utile.

TASSAZIONE SULLA SRL:

- IRES 24% = € 24.000
- IRAP 3,9% = € 3.900

TASSAZIONE SUI SOCI:

- Contributi INPS (24% su € 50.000) = € 12.000 (N.B. percentuale del 24% scelta per comodità)
- Tassazione sul dividendo (dividendo pari a € 72.100 \* 50% \* 26%) = € 9.373

**SRL paga € 27.900**

**Il socio paga € 21.373 (avendo incassato un dividendo di € 36.050)**

**TASSAZIONE COMPLESSIVA € 70.646 (27.900+21.373+21.373)**

N.B. i calcoli sono di massima



# ESEMPIO DI TASSAZIONE PER TRASPARENZA

SRL che opera nel settore del commercio con due soci al 50%, entrambi operativi.

- Utile di esercizio € 100.000 (ante imposte)

TASSAZIONE SULLA SRL:

- IRAP 3,9% = € 3.900

TASSAZIONE SUI SOCI:

- Contributi INPS (24% su € 50.000) = € 12.000 (N.B. percentuale del 24% scelta per comodità)
- Tassazione ai fini IRPEF sul proprio 50% del reddito societario, scontando i contributi INPS pagati ( $50.000 - 12.000 = 38.000 * \text{aliquote Irpef}$ ) = € 10.760

**SRL paga € 3.900**

**Il socio paga € 22.191**

**TASSAZIONE COMPLESSIVA € 49.420**  
(12.000+12.000+10.760+10.760+3.900)

N.B. i calcoli sono di massima



# Confronto regime ordinario e regime di trasparenza

(Esempio di srl con unico socio operativo e amministratore non socio, aliquote scelte per comodità, ovvero arrotondate, quindi calcoli di massima)

TASSAZIONE ORDINARIA	€	TASSAZIONE PER TRASPARENZA	€
REDDITO IMPONIBILE SRL	100.000	REDDITO IMPONIBILE SRL	100.000
IMPOSTE DIRETTE SRL (24%)	- 24.000	IMPOSTE DIRETTE SRL (24%)	- 0,00
IRAP (3,9%)	- 3.900	IRAP (3,9%)	- 3.900
REDDITO LORDO RESIDUO (DIVIDENDO) DA DISTRIBUIRE AL SOCIO (CIOE' IMPONIBILE FISCALE DA INSERIRE NEL MODELLO UNICO DEL SOCIO)	72.100	REDDITO SOCIETARIO	100.000
INPS DOVUTA DAL SOCIO SUL REDDITO DELLA SRL MASSIMALE INPS (24% DI 100.000)	24.000	INPS DOVUTA DAL SOCIO SUL REDDITO DELLA SRL MASSIMALE INPS (24% DI 100.000)	24.000
IMPOSTE DIRETTE SUI DIVIDENDI DEL SOCIO (26% DI 72.100)	18.746	BASE IMPONIBILE IRPEF (LORDO - INPS) IRPEF	76.000 25.850
<b>TASSE E CONTRIBUTI PAGATI DALLA SOCIETA' E DAL SOCIO SUL REDDITO DI € 100.000 (27.900+24.000+18.746)</b>	<b>70.646</b>	<b>TASSE E CONTRIBUTI PAGATI DALLA SOCIETA' E DAL SOCIO SUL REDDITO DI € 100.000 (3.900+24.000+25.850)</b>	<b>53.750</b>

# ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Ai sensi dell'art. 40, comma 2, del DPR n. 600/73, l'A.F in caso di accertamento procede alla rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dalla società trasparente.

Questo avviene con la **notifica di un unico atto** valido sia ai fini delle imposte dovute dalla società sia di quelle dovute dai singoli soci.

La notifica di questo atto avviene sia alla società trasparente, sia ai singoli soci (che assumono posizione di dipendenza).

L'attività accertativa espletata nei confronti della società partecipata non può quindi essere disgiunta da quella dei soci, in quanto, essendo unica la fattispecie, unico è il responsabile dell'accertamento.

In questi casi è, infatti, sempre la **società partecipata**, titolare degli obblighi prodromici del regime, ad essere **responsabile della violazione**. Pertanto, in caso di violazioni è la società stessa a maturare un debito fiscale nei confronti dell'Erario.



# ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Secondo autorevole dottrina, l'attività di accertamento dei redditi di partecipazione in società di persone si presenta pertanto come una tipica sequenza procedimentale, in cui gli effetti finali (l'applicazione dell'imposta) conseguono ad una serie di atti, in primo luogo all'accertamento unitario funzionale alla ricostruzione del presupposto ed alla determinazione della base imponibile e successivamente agli accertamenti singolari volti in sostanza alla liquidazione dell'imposta.

L'accertamento, al fine di produrre effetti in capo ai soci, deve essere notificato loro singolarmente; è escluso, infatti, ogni automatismo, in quanto ciascun socio potrebbe essere interessato ad impugnare autonomamente l'avviso di accertamento.





ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
**DI NAPOLI**





ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
**DI NAPOLI**

**SRL A RISTRETTA BASE SOCIALE**  
*ESTENSIONE AI SOCI DELL'ACCERTAMENTO*  
*ORDINANZA CASSAZIONE NR. 25501/2020*

*NAPOLI, 04.02.2021*

*Emanuela Rastrelli Dottore Commercialista e  
Revisore Legale in Napoli  
Consigliere A.n.do.c. Accademia di Napoli*



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli  
Esperti Contabili  
circondario  
del Tribunale di Napoli



# DOPO LA RIFORMA DEL 2016 L'ART. 375 C.P.C

## Ordinanza

Ha la sola funzione di controllo di legalità della sentenza impugnata. In questo caso si parla di *tutela del cosiddetto IUS LITIGATORIS*.

La seduta viene svolta in Camera di Consiglio.

## Sentenza

Oltre alla funzione di controllo di legalità (come per l'ordinanza) ha anche la funzione di indirizzo di giurisprudenza. In questo caso viene tutelato anche il cosiddetto **IUS CONSTITUTIONIS**.

La seduta si svolge in Pubblica Udienza.

# LA C.D. PROVA RAFFORZATA

L'Amministrazione Finanziaria deve fornire la «prova rafforzata» della ristretta base sociale e dell'effettiva distribuzione di utili e/o laddove il contribuente non dimostra la sua estraneità alla gestione e conduzione societaria

Non basta, quindi, la sola presunzione della ristretta base societaria.

(Cassazione Ordinanza 923/2016)



# INAMMISSIBILITÀ DELLA PRAESUMPTIO DE PRAESUMPTO

Questo perché la Suprema Corte, con l'ordinanza nr. 1278/2019, ha proclamato che «in tema di prove, è inammissibile la c.d. *praesumptio de praesumpto*, non potendosi valorizzare una presunzione come fatto noto per derivarne da essa un'altra presunzione». Dello stesso parere le Corti di merito quando affermano che il Fisco deve sempre provare la distribuzioni di utili in nero, non potendo semplicemente presupporla dalla circostanza relativa alla circoscritta base sociale (CTR Bari sent. 19/2012; CTR Lombardia nr. 65/46/11/2011; CTP Napoli nr. 145/2012)

# PROVA CONTRARIA A CARICO DEL CONTRIBUENTE



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI NAPOLI

”

Sentenza nr. 8915/2020 e  
34282/2019 (ma anche  
5076/11, 9519/09, 7564/03,  
16885/03, 8954/13)



E' legittima la presunzione di  
attribuzione ai soci di eventuali  
utili extracontabili accertati,  
rimanendo salva la facoltà del  
contribuente di offrire **prova  
contraria che i maggiori ricavi  
non siano stati distribuiti, ma  
accantonati dalla società  
ovvero reinvestiti.**



# POSSIBILE DIMOSTRAZIONE ESTRANEITÀ NELLA GESTIONE

Ordinanza nr 18042/2018

La Suprema Corte ha chiarito che se il socio è estraneo alla gestione non opera la presunzione di percezione di utili non dichiarati!

Cass. Sentenze nr. 1932/2016, 17461/2017, 26873/2016

La presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio può essere vinta dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria.

# PROVA CONTRARIA A CARICO DELL'AMM. FINANZIARIA

Ordinanza nr. 923/2016

La Corte di Cassazione ha precisato che, se il contribuente introduce una prova contraria «sufficientemente valida», che sconfessano le pretese del fisco, l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di rispondere, introducendo ulteriori elementi di dimostrazione dell'avvenuta distribuzione. La manca prova diretta si tramuterebbe in un'inamissibile *praesumptio de praesumpto inficiante gli esiti dell'accertamento*.



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI NAPOLI



# UTILI «IN NERO» E COSTI INDEDUCIBILI

CTP Reggio Emilia nr. 63/2018 - Solo da utili «in nero» i soci possono trarre un beneficio per utile extra-contabile da distribuire e non certo da minor costi deducibili, che di per sé, non creano maggiore provvista finanziaria.

CTR Campania nr. 1444/2020 – «il disconoscimento (leggasi di costi deducibili), se ha riflessi sul debito fiscale della società, non implica emersione di un extrareddito cui possa applicarsi la presunzione di distribuzione ai soci. Il maggior utile che ne consegue determina un accrescimento di reddito solo dal punto di vista fiscale ma non anche finanziario».



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI NAPOLI



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli  
Esperti Contabili  
circoscrivendo  
del Tribunale di Napoli

SI FA RIFERIMENTO SEMPRE ALLA PRESENZA **DI UTILI «IN  
NERO» (O A COSTI INESISTENTI) ACCERTATI  
DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA  
(OSSIA MAGGIORE RICCHEZZA DISTRIBUITA AI SOCI)**



# NORMA DI COMPORTAMENTO AIDC NR. 198

Attribuzione ai soci di maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale.

La presunzione in oggetto **non** può trovare applicazione in caso di accertamento di maggior reddito che trova origine in:

- Costi effettivamente sostenuti ma ritenuti in tutto o in parte indeducibile;
- Accantonamenti o Ammortamenti recuperati a tassazione;
- Rettifiche dei criteri di valutazione adottati dalla società;
- Ecc.

# ORDINANZA NR 25501/2020

Condanna del contribuente a seguito di accertamento di costi indeducibili. Unica presunzione era la ristretta base societaria della S.r.l.

Viene infatti precisato che sia «da ritenere pienamente ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati dalla società (...) **in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati (...) ma dalla ristrettezza della base sociale (...)**».

# PRINCIPIO D'INERENZA DEI COSTI



Art 109, comma 5, TUIR (D.P.R. 917/2986)



«le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui **si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi**»

# CONCETTO DI INERENZA



Circolare Ministeriale 30/09/944 del 7/7/1983 e  
Risoluzione 158/E del 28/10/1998



Il concetto di inerenza non è legato ai ricavi dell'impresa,  
ma all'attività di questa e, di conseguenza, possono essere  
considerati deducibili anche costi e oneri sostenuti in  
proiezioni futura (es. SPESE PROMOZIONALI).



Cassazione nr. 13882/2018



E' sempre inerente, e come tale, deducibile dal reddito, il  
costo correlato all'attività effettivamente svolta, anche se in  
via indiretta, potenziale o futura, a prescindere dai  
maggiori ricavi.

# CONCETTO DI INERENZA 2

## Inerenza cd. INTRINSECA

Riguarda le spese «**strettamente necessarie o comunque fisiologicamente riconducibili**» alla sfera imprenditoriale per le quali **grava sul Fisco**, che intende disconoscerle, **fornire la prova della non inerenza**

## Inerenza cd. ESTRINSECA

Riguarda le spese **non immediatamente decifrabili o di dubbio collegamento** con l'attività d'impresa la cui **prova grava sul contribuente** (Cassa. Nr. 6548/2012)

# ONERE DELLA PROVA

Sentenza nr. 5374/2012

La Suprema Corte ha confermato il proprio consolidato ordinamento secondo cui «in relazione alla regola generale di cui all'art. 2697cc, **grava sull'amministrazione** l'onere di provare i fatti costitutivi la pretesa tributaria, mentre **grava sul contribuente** la prova della sussistenza di un fatto modificativo, impeditivo o estintivo della suddetta pretesa»

(sull'argomento Cassazione nr. 12230/2001,  
3109/2006, 4218/2006, 18000/2006,  
20521/2006, 24075/2006, 27619/2006,  
4046/2007, 16115/2007, 10257/2008,  
3305/2009, 6855/2009, 4443/2010, 19489/2010,  
26480/2010)

# ONERE DELLA PROVA 2

La giurisprudenza di legittimità ha stabilito che **l'onere della prova dei presupposti dei costi e degli oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente.**

(Cassazione 1544/2017, 19408/2015, 14068/2014, 28075/2009)

# ONERE DELLA PROVA 3

Cassazione nr. 4570/2001

«Per provare» l'inerenza di un costo «non è sufficiente che la spesa sia stata riconosciuta e contabilizzata» ma deve esistere «una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, **la ragione della stessa**».



# INERENZA «QUANTITATIVA»

L'A.F. ha più volte ribadito che l'inerenza delle spese deve essere valutata con riguardo all'impresa nel suo complesso e, quindi, non strettamente riferita alla realizzazione dei ricavi.



# INERENZA «QUALITATIVA»

Ordinanza nr. 450/2018

«L'inerenza deve essere apprezzata attraverso un **giudizio qualitativo**, scevro da riferimenti di utilità o di vantaggio, afferenti un giudizio quantitativo, e **deve essere distinta dalla nozione di congruità del costo**»

Ergo, l'eccessiva onerosità ha rilevanza per la contestazione dell'indeducibilità dei costi, ma solo come indizio di estraneità (qualitativa) dell'impresa.

CTR Toscana nr. 6/2012

«L'antieconomicità non può di per sé costituire prova di evasione fiscale, ma (...) valere quale solo quale indizio»

# **RISTRETTA BASE SOCIETARIA: ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI**

Ordine dei Dottori Commercialisti

e degli Esperti Contabili

del Tribunale di Napoli

4 febbraio 2021

-Vincenzo Senatore-

## **Sommario**

- 1. Origine della figura: una ipotesi di elusione fiscale o abuso del diritto?***
- 2. Il concetto di ristretta base sociale***
- 3. Rapporti fra l'accertamento eseguito nei confronti della società ed accertamento eseguito nei confronti del singolo socio: il problema della doppia presunzione nella giurisprudenza della Suprema Corte***
- 4. Presupposti della rettifica nei confronti del singolo socio: riferimenti normativi e giurisprudenziali***
- 5. Oggetto della rettifica: utili extrabilancio e costi non inerenti- L'orientamento della Suprema Corte- orientamenti di merito***
- 6. Effetti processuali della ristretta base societaria: L'orientamento della Suprema Corte fra litisconsorzio necessario e sospensione del giudizio***
- 7. Il concetto di ristretta base societaria in ambito penale: l'articolo 4 comma 1 bis del dlvo 74/2000 una possibile distonia fra responsabilità penale e responsabilità tributaria in relazione ai costi non inerenti; applicazione della figura con riferimento alla responsabilità dei soci nel reato di bancarotta fraudolenta.***

## 1. Origine della figura: una ipotesi di elusione fiscale o di abuso del diritto?

Il concetto di ristretta base sociale, e dunque, di fatto noto, dal quale trarre il fatto ignoto (presunzione semplice) della distribuzione degli utili extrabilancio, emersi da accertamento eseguito nei confronti della società, fra i soci è presente in pronunce della Suprema Corte di Cassazione anche molto risalenti nel tempo.

E così

In

Sez. 1, *Sentenza n. 941 del 17/02/1986* (Rv. 444463 - 01)

Era tratta la seguente massima

*“Ai fini della Determinazione del reddito di soci di una società di capitali assoggettabile ad imposta di R.m., la ristrettezza della base azionaria (come il carattere familiare) della società, in caso di accertamento induttivo del reddito dell'ente, legittima la presunzione di distribuzione del reddito stesso ai soci, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione, anche in difetto di riscontro di una tale distribuzione del bilancio.\*”*

Il concetto veniva affinato nell'ulteriore evoluzione giurisprudenziale che nel 1995 giungeva al seguente approdo

Sez. 1, *Sentenza n. [5729](#) del 25/05/1995* (Rv. 492418 - 01)

*“In tema di redditi di capitale, non può considerarsi illogica la presunzione (semplice) che gli utili extracontabili di una società per azioni a ristrettissima base familiare (genitori e figli) siano stati distribuiti ai soci, tenuto conto della "complicità" che normalmente avvince i membri di un gruppo così composto. Tale reddito va imputato al socio nell'anno in cui è conseguito e non nel periodo di imposta successivo alla chiusura dell'esercizio sociale, atteso che il principio secondo cui il reddito deve essere imputato al socio nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio sociale vale per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti che si presumono, al contrario distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti.”*

Il consolidamento in ambito giurisprudenziale della figura della ristretta base societaria ha determinato sostanzialmente una sorta di equiparazione, a fini fiscali, fra soci della società di capitali e soci della società di persone.

Per questi ultime vige una presunzione legale di distribuzione degli utili, in forza del principio di responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali fissato dagli articoli

**2267 cc (società semplice),**

**2291 cc (società in nome collettivo),**

**2313 cc (illimitata responsabilità per le obbligazioni sociali degli accomandatari e responsabilità limitata al valore della quota conferita per gli accomandanti)**

ed anche delle disposizioni sul riparto dell'attivo di cui all'articolo **2282 cc**

e, in definitiva, del generale principio secondo cui il patrimonio delle società di persone è destinato a confondersi con il patrimonio dei soci.

In questo senso deve richiamarsi

Sez. 5, *Sentenza n. [2390](#) del 03/03/2000* (Rv. 534546 - 01)

*“Nel caso di una società di capitali, pur non sussistendo - a differenza di quanto previsto per le società di persone - una presunzione legale di distribuzione dell'utile ai soci, l'appartenenza della società ad una stretta cerchia familiare può costituire, sul piano degli indizi, elemento di prova dell'avvenuta distribuzione degli utili in questione.”*

La ristretta base sociale- figura giuridica di origine giurisprudenziale- in quanto emersa dalla evoluzione della interpretazione in chiave estensiva di norme tributarie non contenenti al loro interno un espresso riferimento, pone, dunque, una deroga, tutt'altro che irrilevante, rispetto alla consolidata ripartizione, operata dal codice civile, fra società di persone e società di capitali.

Va detto che, in generale, il diritto tributario contiene numerose deroghe a disposizioni tanto del diritto civile, quanto del diritto penale, quanto, ancora, del diritto processuale e così potrebbero richiamarsi, a titolo di esempio,

le norme in materia di prescrizione e decadenza che talora presentano contenuti speciali; (differenze di termini a prescrivere, specialità della norma- in ambito penale- che regola l'interruzione della prescrizione- art. 17 Dlvo 74/2000-

le norme in tema di notificazioni di atti;

deroghe- in ambito penale – alla competenza per territorio (art. 18 Dlvo 74/2000)

deroga – sempre in ambito penale- alle disposizioni in tema di concorso di persone di cui all'articolo 110 cpp con particolare riferimento alla responsabilità dei soggetti utilizzatori ed emittenti fatture relative ad operazioni inesistenti (articolo 9 Dlvo 74/2000).

Rispetto alle summenzionate fattispecie, contenute in espresse disposizioni normative, il principio secondo cui, in presenza di una ristretta base sociale, gli utili conseguiti dalla società di capitali si presumono distribuiti fra i soci contiene una espressa deroga – limitata all'ambito tributario- di pura creazione giurisprudenziale alla norma civilistica (articolo 2433 cc operante tanto per le società per azioni, quanto per le società a responsabilità limitata) secondo cui:

*“ la distribuzione degli utili è deliberata dall'assemblea che approva il bilancio”*

*“ non possono essere pagati dividendi se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio”*

*“se si verifica una perdita del capitale sociale non può farsi luogo a ripartizione degli utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente”*

Non solo la giurisprudenza della Suprema Corte ha, in ambito tributario, in presenza di una ristretta base sociale ha configurato una presunzione di distribuzione degli utili, dunque prescindendosi dal fatto che essi risultino in bilancio, ma- come sarà ulteriormente illustrato- ha stabilito che tale presunzione non possa essere vinta- con riferimento specifico agli utili extrabilancio- dal fatto che la società abbia chiuso l'esercizio in perdita.

Si profila qui una questione meritevole di approfondimento e riflessione e cioè se le norme sulla distribuzione dei redditi di impresa e le altre poste a base del concetto di ristretta base societaria (articoli 38 e 39 del Dpr 600/73, 115-116 TUIR) siano ancora sufficienti a garantire il presidio della riserva di legge fissato dall'articolo 23 della Costituzione.

In definitiva, la ristretta base societaria, quale fatto noto sul quale fondare la presunzione di distribuzione degli utili potrebbe essere inquadrata quale fattispecie riconducibile alla generale figura della elusione fiscale, anche se in dottrina si è ritenuto che l'automatica distribuzione degli utili sul solo presupposto della “compattezza societaria” finisce con il ricondurre la summenzionata presunzione nell'alveo, sempre più ampio, dell'abuso del diritto

Sul punto in dottrina Scanu secondo cui:

*“La società partecipata è, infatti, una società di capitali con una propria autonomia giuridica e patrimoniale rispetto alla quale gli utili eventualmente maturati – costituenti redditi di capitale ex art. 44, lett. e), D.P.R. n. 917/1986 – concorrono a formare il reddito complessivo del socio per il periodo d’imposta in cui sono stati percepiti, così come previsto dall’art. 45, D.P.R. n. 917/ 1986 [\[24\]](#).”*

*Ne discende che presupposto indefettibile perché un determinato reddito di capitale concorra alla formazione del reddito complessivo del socio percipiente è la reale distribuzione dei dividendi e l’effettivo incasso da parte del socio.*

*Presumerne la distribuzione sulla scorta del mero argomento della compattezza societaria significa, in buona sostanza, disconoscere la stessa funzione storica della previsione normativa del tipo s.r.l. inaugurando l’estensione (ormai dilagante) del divieto dell’abuso del diritto anche alla presunzione de qua”.*

La definizione di società a ristretta base proprietaria, pur enucleabile dall’articolo 116 TUIR, secondo cui devono in essa ricomprendersi compagini sociali composte “esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa”, non è di certo sufficiente da sola a risolvere il problema dell’assenza di un riferimento sistematico, con particolare riguardo al tema della deroga all’articolo 2433 cc.

Sul tema si condividono le seguenti considerazioni formulate dalla dottrina (Rasi) secondo cui: *“Lo svuotamento dei connotati giuridici e formali tipici di queste società (a ristretta base sociale- n.d.r.) trova un unico limite: le regole di apprensione degli utili da parte dei soci . Deve essere, infatti, mantenuta ferma l’operatività dell’art. 2433 c.c. Occorre una deroga esplicita all’applicazione di tale norma perché sia riconosciuta l’avvenuta apprensione da parte dei soci degli utili della società . Non basta una mera presunzione. È sotto questo punto di vista che risulta criticabile la giurisprudenza in tema di società a ristretta base proprietaria: essa non individua alcun fondamento giuridico che surroghi l’operatività dell’art. 2433 c.c., individua solo circostanze di fatto che non consentono di giungere univocamente a tale conclusione.”*

*“La trasparenza (e la qualificazione del reddito quale reddito di partecipazione) non rappresenta più il meccanismo corretto con cui risolvere il problema degli utili extracontabili delle società a ristretta base proprietaria. In luogo dell’applicazione della “trasparenza per presunzione”, si dovrebbe, infatti, adottare rigidamente una “presunzione di distribuzione” degli utili extracontabili di queste società . Tali utili, come detto, dovrebbero essere accertati e tassati in capo alla società che li produce,*

*poi se ne dovrebbe presumere la distribuzione e, solo allora, potrebbero essere tassati in capo ai soci quali reddito di capitale.”*

## **2. Il concetto di ristretta base sociale**

Sul concetto di ristretta base sociale la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ha, nel tempo, fornito delle coordinate piuttosto univoche.

Presupposto della fattispecie è il numero ridotto di soci (fino ad un massimo di cinque, anche se la disposizione contenuta nell'articolo 116 del TUIR allarga il numero a dieci ed venti per le cooperative) preferibilmente all'interno di una società a responsabilità limitata, dove, in ragione dei più limitati poteri di controllo, più diretta ed agevole è la individuazione di un unitario centro di imputazione fra persona giuridica e persone fisiche titolari delle quote.

L'esistenza di rapporti di familiarità fra i soci è ritenuto un fattore che irrobustisce la gravità, precisione e concordanza posta a base della presunzione di distribuzione.

Tuttavia l'esistenza di rapporti familiari non costituisce un presupposto della ristretta base societaria che, infatti, potrebbe operare anche in presenza di due soli soci non parenti fra loro.

In questo caso, la verifica del presupposto richiede una indagine certamente più approfondita tanto da parte dell'ufficio accertatore, quanto da parte del collegio giudicante chiamato a valutare l'operato dell'amministrazione finanziaria.

Si è affermato, nella giurisprudenza della Suprema Corte, che la presunzione di distribuzione degli utili non sia neutralizzata dal fatto che fra i pochi titolari delle quote sociali vi sia anche una persona giuridica.

In assoluto, non si configura incompatibilità fra il concetto di ristretta base societaria e la società per azioni.

La differente struttura di tale società rispetto alla srl, l'obbligatorietà dei controlli demandanti al collegio sindacale, la maggiore accessibilità da parte di terzi alla titolarità delle azioni, impongono, in sede di accertamento nei confronti della società e di rettifica nei confronti dei soci, una verifica particolarmente rigorosa rispetto alla individuazione di una base azionaria effettivamente riconducibile ad una cerchia



chiusa di soci (la ristretta base azionaria, ad esempio, si presenta sufficientemente delineata nel caso in cui il capitale risulti interamente suddiviso fra due coniugi oppure fra due genitori ed i figli, mentre richiederebbe un necessario approfondimento istruttorio da parte dell’Agenzia delle Entrate in presenza di due soci, provenienti, ad esempio, da contesti imprenditoriali, territoriali diversi e, magari, entrati nella compagine in distinti ambiti temporali).

In giurisprudenza sul tema si segnalano le seguenti massime:

Sez. 5, *Sentenza n. [2606](#)* del 08/03/2000 (Rv. 534665 - 01)

*“In tema di redditi di capitale, non può escludersi l'idoneità della base azionaria ristretta e/o familiare a fondare la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati (nella specie, la società aveva per soci soltanto tre fratelli)”.*

Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. [24572](#)* del 18/11/2014 (Rv. 633455 - 01)

*“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima l'applicazione, alle società di capitali a ristretta base partecipativa, della presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili - salva prova contraria da parte del contribuente - anche in assenza di rapporti di parentela, in quanto la ristrettezza della base sociale implica di per sè un elevato grado di compartecipazione dei soci, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utili extrabilancio.”*

### **3. Rapporti fra l'accertamento eseguito nei confronti della società ed accertamento eseguito nei confronti del singolo socio: il problema della doppia presunzione nella giurisprudenza della Suprema Corte**

Nella giurisprudenza di legittimità è stato affrontato tanto il tema del divieto di doppia presunzione, in relazione al concetto di ristretta base societaria, quanto quello relativo ai rapporti esistenti fra l'accertamento svolto nei confronti della società ed il conseguente accertamento svolto nei confronti dei soci per la rettifica del reddito.

In relazione al divieto di doppia presunzione la Corte di Cassazione ha fissato il seguente principio:

Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. [1947](#)* del 24/01/2019 (Rv. 652391 - 01)

*“In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria. (Nella specie, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva escluso l'operare della presunzione in ragione del fatto che, sebbene il contribuente fosse socio unico e amministratore di diritto della società, tuttavia quest'ultima era gestita da un terzo, quale amministratore di fatto, senza considerare che il contribuente aveva patteggiato la pena in relazione alle imputazioni, in concorso con detto amministratore di fatto, di falsa fatturazione e di appropriazione di beni sociali, dimostrative della loro comunanza d'intenti; che la presenza di un amministratore di fatto, in sé, non dimostrava anche la percezione da parte di quest'ultimo di utili non contabilizzati; che era inverosimile ritenere che il contribuente, unico socio della società, non traesse guadagno dalla condotta illecita di falsa fatturazione).”*

Si segnala anche

Sez. 5, *Sentenza n. [4695](#)* del 02/04/2002 (Rv. 553449 - 01)

*“In materia di accertamento delle imposte sui redditi, la ristretta base familiare di una società di capitali può costituire il fatto noto che consente all'ufficio, in sede di rettifica della dichiarazione, di risalire, in via di presunzione (semplice) ex artt. 2727 e 2729 cod. civ., a quello - ignorato e da verificare - della distribuzione, ai soci, del maggior utile non contabilizzato”.*

In dottrina si è contrastata questa tesi evidenziando che il fatto noto è, in realtà, rappresentato dall'accertamento dei maggiori redditi in capo alla società, laddove la ristretta base societaria delineerebbe la presunzione semplice in forza della quale è possibile procedere alla attribuzione di essi in capo ai singoli soci.

In conseguenza di tale affermazione si è sostenuta la pregiudizialità dell'accertamento svolto nei confronti della società che, dunque, dovrebbe assumere carattere di definitività, prima di dare luogo all'ulteriore rettifica di reddito nei confronti dei soci.

Sul punto va registrato il difforme orientamento espresso dalla Suprema Corte.

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. [4485](#) del 07/03/2016 (Rv. 639128 - 01)

*“In tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, **anche se non definitivo**, è presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicché l'impugnazione dell'accertamento "pregiudicante" costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex art. 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento "pregiudicato" relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo.”*

Sulla pregiudizialità dell'accertamento svolto nei confronti della società e, tuttavia, sulla natura autonoma ed indipendente di quest'ultimo rispetto all'accertamento svolto nei confronti dei singoli soci la Corte di Cassazione si è espressa nei seguenti termini:

Sez. 5, **Sentenza** n. [386](#) del 13/01/2016 (Rv. 638251 - 01)

**Presidente: Di Amato S. Estensore: Federico G. Relatore: Federico G. P.M. Del Core S. (Conf.)**

*“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di maggioranza (nella specie, per la quota del 96 per cento) di una società di capitali (nella specie, una s.r.l.) a ristretta base azionaria, operando, in tal caso, la presunzione di attribuzione "pro quota" ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti, che si fonda sul disposto di cui all'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, senza che assuma rilievo che la società abbia aderito al cd. condono tombale ex art. 9 della l. n. 289 del 2002, essendo la società ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti.”*

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. [19013](#) del 27/09/2016 (Rv. 641108 - 01)

**Presidente: Iacobellis M. Estensore: Conti RG. Relatore: Conti RG. (Conf.)**

*“In tema di accertamento dei redditi di partecipazione, l'indipendenza dei procedimenti relativi alla società di capitali ed al singolo socio comporta che quest'ultimo, ove abbia impugnato l'accertamento a lui notificato senza aver preso*

*parte al processo instaurato dalla società, conserva la facoltà di contestare non solo la presunzione di distribuzione di maggiori utili ma anche la validità dell'accertamento, a carico della società, in ordine a ricavi non contabilizzati.”*

#### **4. Presupposti della rettifica nei confronti del singolo socio: riferimenti normativi e giurisprudenziali**

La presunzione di distribuzione degli utili opera in presenza delle seguenti condizioni:

è stato emesso un avviso di **accertamento di maggior reddito** nei confronti della società di capitali (come ad esempio in caso di omessa contabilizzazione di ricavi o di rilevazione di fatture inesistenti)

è stato accertato un **numero ristretto di soci**, legati tra loro da vincoli di parentela e/o amicizia (coniugi, parenti o affini, non più di cinque soci o anche nell'ipotesi, ad esempio, in cui la base azionaria è composta da due persone fisiche e una società finanziaria con quota di minoranza)

è esercitato un **potere di controllo dell'attività della società direttamente da parte dei soci**

Va, di seguito, dato conto del consolidato orientamento della Suprema Corte di Cassazione secondo cui il socio può sempre fornire la prova contraria rispetto alla mancata distribuzione degli utili, per la loro insussistenza o per il loro accantonamento o per il loro reinvestimento nelle attività della società.

La Suprema Corte ha evidenziato che per l'operatività della presunzione non è necessario che il bilancio sia stato approvato (trattandosi di utili extrabilancio).

Su questo tema si segnala la seguente massima:

Sez. 5, *Sentenza n. [25468](#) del 18/12/2015* (Rv. 638161 - 01)

*“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società a ristretta base familiare, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, che, attesa la mancanza di una deliberazione ufficiale di*

*approvazione del bilancio trattandosi di utili occulti, deve ritenersi avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti.”*

Nella giurisprudenza di legittimità si è evidenziato che se il giudizio avente ad oggetto l'accertamento nei confronti della società si conclude con l'annullamento dell'atto impositivo, tale sentenza è destinata a fare stato anche nel procedimento avente ad oggetto la rettifica dei redditi dei singoli soci.

Sez. 6 - 5, *Sentenza n. [24793](#) del 04/12/2015* (Rv. 638125 - 01)

*“In tema di contenzioso tributario, nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo al socio di una società di capitali a ristretta base sociale, deve riconoscersi l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio.”*

Sulla necessità di svolgere una attenta verifica in sede di accertamento nei confronti del singolo socio circa la effettiva sussistenza della ristretta base societaria e, comunque, di svolgere tale approfondimento, da parte delle Commissioni Tributarie provinciali e- in secondo grado- Regionali- in occasione del giudizio sulla legittimità dell'atto impositivo, va segnalata l'ordinanza n.14176, dell'8 luglio 2015 della Corte di Cassazione.

Ed invero, la Corte di Cassazione ha di sovente ritenuto ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, precisando che, perché tale presunzione possa operare, è necessario che la «**ristrettissima base sociale o familiare**», cioè il «**fatto noto**» alla base della presunzione, abbia costituito oggetto di uno specifico accertamento probatorio: ed invero solo una volta che sia stato stabilito che la titolarità delle azioni e l'organizzazione aziendale sono concentrate in una stretta cerchia personale o familiare, il giudice di merito non può escludere la distribuzione ai soci di utili non contabilizzati, limitandosi a prender atto della inapplicabilità dell'art. 5, d.p.r. n. 917/1986.

Nel caso esaminato con l'ordinanza sopra citata, dalla motivazione della sentenza impugnata non risultava che la CTR, alla quale era riservata la valutazione circa l'attitudine probatoria del «fatto noto», non solo quanto alla preferenza accordatagli rispetto ad altre possibili fonti di convincimento, ma anche in ordine all'esistenza

dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza**, avesse verificato la sussistenza del presupposto della ristrettezza della base azionaria o della natura familiare della Società, risultando, dunque, violati i principi che presiedono all'utilizzo delle **prove presuntive** in giudizio.

## **5. Oggetto della rettifica: utili extrabilancio e costi non inerenti- L'orientamento della Suprema Corte- orientamenti di merito**

E' principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità quello secondo cui l'accertamento di utili non dichiarati nei confronti della società che si caratterizzi per la ristretta base societaria riverbera i suoi effetti nei confronti dei soci, i quali, a loro volta, dovranno provare che tali utili non esistano o che non siano stati redistribuiti.

A tali fini la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'assenza di corrispondenti operazioni di accrescimento patrimoniale, poste in essere dai soci in contestualità, non valga a neutralizzare la presunzione di distribuzione, così come non assume tale valenza la non definitività dell'accertamento eseguito nei confronti della società e nemmeno la mancata approvazione del bilancio.

Sul tema si segnala la seguente decisione

Sez. 5 - , **Ordinanza n. [16913](#)** del 11/08/2020 (Rv. 658657 - 01)

***“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati.”***

Va segnalata su questo tema la recente pronuncia della Corte che, confermando una decisione della CTR della Lombardia, la quale aveva, a sua volta, ribaltato la decisione della CTP di Milano favorevole al contribuente, ha espresso un orientamento favorevole rispetto alla possibilità di porre a base della rettifica nei confronti dei soci i cosiddetti costi non inerenti



Sez. 6 - 5, **Ordinanza n. [25501](#)** del 12/11/2020 (Rv. 659825 - 01)

***“I principi civilistici in materia di predisposizione del bilancio non sono vincolanti in ambito tributario, in quanto il reddito imponibile non corrisponde all'utile civilistico, ben potendo il Fisco pretendere che sia fornita la prova della correlazione tra operazioni contabili e realtà economiche e, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, valutare in via presuntiva, ai fini reddituali, anche le passività dichiarate ma inesistenti o prescindere del tutto dalle risultanze di bilancio, salva la prova contraria riconosciuta al contribuente.”***

E' necessario, al fine, di comprendere la portata della decisione riportare testualmente il motivo di ricorso:

*“il ricorso è affidato ad un unico motivo, con il quale il contribuente lamenta violazione o falsa applicazione artt. 115 e 116 cod. proc. civ.; 2697 e 2727 cod. civ. e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto, secondo la giurisprudenza di legittimità, poteva parlarsi di distribuzione di utili ai soci in una società a ristretta base azionaria solo in presenza di maggiori ricavi in nero, atteso che solo in tale ipotesi poteva ritenersi che maggiori somme di danaro fossero entrate nelle casse della società, con conseguente ragionevole presunzione di distribuzione di somme ai soci, mentre, nel caso in esame, erano stati accertati solo costi non deducibili, dai quali non era dato presumere che nelle casse della società fossero entrate maggiori somme di danaro; l'ufficio avrebbe dovuto comunque offrire ulteriori elementi per far ritenere effettiva un'ipotetica distribuzione di utili ai soci, incombando sull'ufficio l'onere di fornire indici concreti, tali da far presumere che il socio avesse conseguito, prò quota, il maggior reddito accertato nei confronti della società; nella specie, inoltre, non era stato applicato in modo corretto il meccanismo della prova presuntiva, in quanto l'ufficio, se voleva avvalersi dello strumento della presunzione, era tenuto a dimostrare che l'esistenza del fatto ignoto (e cioè il conseguimento, da parte del socio, prò quota, del maggior reddito accertato nei confronti della società) fosse l'unica conseguenza logica della premessa, costituita dall'accertamento in capo alla società di operazioni non deducibili, mentre erano al contrario ipotizzabili conclusioni diverse, quali la creazione di riserve occulte da parte della società, ovvero l'appropriazione indebita di utili da parte di soci disonesti; l'ufficio non aveva pertanto assolto all'onere probatorio su di esso gravante di provare l'effettivo trasferimento diretto od indiretto di utili ai soci; la CTR aveva infine violato il divieto di presunzioni di secondo grado, fondate cioè su altre presunzioni, atteso che, in tal modo, sarebbe diminuito il livello*

*di attendibilità del meccanismo presuntivo, con conseguente violazione del diritto di difesa del contribuente;”*

di seguito la motivazione:

*“secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 20851 del 2005; Cass. n. 1947 del 2019), nel caso di società a ristretta base partecipativa, qual é, nella specie, la s.r.l. "S.", della quale il ricorrente era socio al 50%, è da ritenere pienamente ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati dalla società; e detta presunzione non viola la regola del divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale, dal vincolo di solidarietà ravvisabile fra i soci, dalla maggiore conoscibilità degli affari societari da parte di questi ultimi, nonché dal reciproco controllo che i soci di simili ristrette compagini sociali normalmente esercitano fra di loro; che la giurisprudenza di legittimità è parimenti concorde nel ritenere che non spetta all'ufficio, ma al contribuente, socio di una società a ristretta base sociale, fornire la prova che i maggiori ricavi societari non siano stati distribuiti fra i soci, ma siano stati accantonati dalla società, ovvero siano stati dalla medesima reinvestiti (cfr. Cass. n. 32959 del 2018; Cass. n. 16913 del 2020);*

*che va inoltre rilevato come in ambito tributario i principi civilistici elaborati in materia di predisposizione dei bilanci possono essere legittimamente superati, non essendo l'utile civilistico equiparabile al reddito imponibile e potendo il fisco pretendere che venga fornita la prova della corrispondenza fra operazioni contabili e realtà economiche (cfr. Cass. n.3009 del 2007); invero l'art. 39 comma 1 lettera d) del d.P.R. n. 600 del 1973 facoltizza l'ufficio non solo a valutare in via presuntiva, ai fini reddituali, anche le passività dichiarate ma inesistenti, ma altresì a prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio, salva la facoltà di prova contraria riconosciuta alla società;*

*che, dunque, non è condivisibile la tesi sostenuta del ricorrente, secondo il quale i costi fiscalmente non deducibili non sarebbero equiparabili a maggiori ricavi in nero, sicché, con riferimento ai primi, non sarebbe ipotizzabile una loro distribuzione ai soci in nero, dovendosi al contrario ritenere che i costi fiscalmente non deducibili sono, per loro natura, costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non è dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la quale è da ritenere essere stata comunque alterata in caso di costi erroneamente ritenuti deducibili, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte dovute;”.*



Si tratta di una decisione obiettivamente discutibile, che pone sullo stesso piano gli utili accertati e non dichiarati dalla società, le passività inesistenti riconducibili a fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti ed i costi realmente sostenuti, ma non riconducibili all'attività caratteristica della società.

Si è in presenza, all'evidenza di categorie, assolutamente eterogenee, le prime due caratterizzate da un effettivo maggiore reddito conseguito dalla società e la seconda, invece, dal mancato riconoscimento della inerenza dei costi che, tuttavia, essendo stati effettivamente sostenuti, nessun accrescimento patrimoniale, in termini contabili, hanno determinato in capo alla società.

La conseguenza, senz'altro opinabile, è che, nel caso di rettifica derivante da un accertamento nel quale siano stati rilevati costi non inerenti nei confronti della società, nei confronti dei soci si determina un effetto di accrescimento del reddito che, tuttavia, in concreto non era stato conseguito dalla persona giuridica.

Sarà indubbiamente interessante verificare se questo orientamento, espresso lo scorso mese di novembre 2020, troverà seguito nella giurisprudenza di legittimità e se ad esso si conformerà la giurisprudenza di merito.

Va, in ogni caso, evidenziato che la decisione della Cassazione, richiamando il disposto dell'articolo 39 comma I lettera d) del Dpr 600/73 ripropone il più ampio problema dell'assenza di armonizzazione fra disposizioni civilistico-contabili e disposizioni tributarie e, conseguentemente, sollecita una riflessione sul principio dell'affidamento e della buona fede del cittadino a fronte di disposizioni normative presenti all'interno dell'ordinamento giuridico statale fra loro contrastanti, sul quale si ritornerà nel paragrafo finale di questo elaborato.

## **6. Effetti processuali della ristretta base societaria: L'orientamento della Suprema Corte fra litisconsorzio necessario e sospensione del giudizio**

In dottrina (Scanu) si è sostenuto che “ *nella sequenza procedimentale, l'unitarietà dell'accertamento (o, più correttamente, l'unitarietà della base imponibile) condiziona la posizione giuridica dei soci in ragione dell'imputazione pro quota del reddito accertato in capo alla società, secondo un modello di dipendenza logica e strumentale che vincola l'A.F. a conformare l'accertamento singolare in coerenza con quello unitario.* ”

*Se si condivide questo approccio, è certamente auspicabile che l'amministrazione finanziaria proceda alla rettifica della dichiarazione presentata dalla società (seppur non abbia optato per la trasparenza) con un unico atto idoneo a definire – nel medesimo contesto – il reddito prodotto dalla società e le imposte da questa dovuta e, per altro verso, i redditi di partecipazione dei singoli soci.”*

Nella prassi, in realtà, l'accertamento nei confronti della società precede temporalmente quello avente ad oggetto la rettifica del reddito nei confronti dei singoli soci ed i due provvedimenti sono, pertanto, distinti ed autonomi.

Se la Cassazione ha, a più riprese, ribadito che, proprio in ragione di tale autonomia, non è necessario che la rettifica si basi su un accertamento definitivo nei confronti della società, non può certamente dubitarsi che quest'ultimo assuma valore di atto pregiudiziale nei confronti del provvedimento riguardante il socio.

Si è già richiamato, precedentemente, la massima della Suprema Corte secondo cui ***“deve riconoscersi l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio”***, così come si è già riportato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui il socio, rimasto estraneo al giudizio instauratosi nei confronti della società ha diritto di contestare il contenuto dell'accertamento che ha riguardato la persona giuridica nel dispiegare proprie difese avverso l'atto di accertamento con il quale è stato rettificato il reddito nei suoi confronti.

Di contro, nel caso di annullamento dell'accertamento nei confronti della società per ragioni di rito, la Cassazione ha precisato quanto segue:

Sez. 6 - 5, **Decreto n. [11680](#)** del 07/06/2016 (Rv. 640014 - 01)

***“In tema di contenzioso tributario, la sentenza, passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo nei confronti di società a ristretta base sociale, se fondata su motivi di rito (nella specie, per l'estinzione della società), non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale”***.

Occorre, ora, porsi il problema degli effetti processuali derivanti dalla notifica, con atti separati ed adottati in tempi diversi, di accertamenti nei confronti della società,

caratterizzata da ristretta base societaria, e del singolo socio, e, più, in particolare se tale situazione determini un vero e proprio litisconsorzio necessario.

Sulla sospensione del giudizio avente ad oggetto l'accertamento nei confronti del socio, in attesa della definizione del giudizio nei confronti della società e sull'onere ricadente sul contribuente si registrano le seguenti massime della Corte di Cassazione:

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. [5581](#) del 19/03/2015 (Rv. 635494 - 01)

*“In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili ove sussista, a carico della società medesima, un valido accertamento di utili non contabilizzati, che ricorre anche quando esso derivi dalla quantificazione dei profitti contenuta in altra sentenza, pronunciata nei confronti della società, non ancora passata in giudicato, sicché, in tale evenienza la decisione nei confronti dei soci non viola l'art. 2727 cod. civ., incombendo sulla parte, che ne contesti il fondamento, censurare la pronuncia per violazione dell'art. 295 cod. proc. civ. atteso il rapporto di pregiudizialità tra i giudizi.”*

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. [4485](#) del 07/03/2016 (Rv. 639128 - 01)

*“In tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicché l'impugnazione dell'accertamento "pregiudicante" costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex art. 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento "pregiudicato" relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo.”*

Va dato atto del contrasto insorto nella giurisprudenza della Cassazione che talora ha affermato che l'accertamento del reddito delle società a ristretta base proprietaria debba svolgersi nel litisconsorzio della società e dei soci (Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4688.), altre volte ha ritenuto che l'accertamento del maggior reddito dei

debba essere sospeso, *ex art.* 295 c.p.c., fino all'accertamento del maggior reddito della società.

Se si aderisce alla tesi della equiparazione, sul piano sostanziale, del rapporto che si instaura tra società di capitali a base ristretta e soci, con quello che intercorre fra questi ultimi a la società di persone, con applicazione della cosiddetta “trasparenza per presunzione” al primo caso, sulla falsariga della trasparenza per legge (che connota le società di persone) la soluzione non può che essere quella della obbligatorietà del litisconsorzio necessario.

Tale soluzione parrebbe in linea con gli orientamenti giurisprudenziali che hanno evidenziato il rapporto di pregiudizialità sussistente fra l'accertamento nei confronti della società a ristretta base societaria e l'accertamento nei confronti dei singoli soci, nonché con quel principio- ugualmente sopra richiamato- secondo cui il giudicato formatosi nel giudizio riguardante la società produce il suo riflesso immediato nel giudizio avente ad oggetto la rettifica di reddito della persona fisica.

E', tuttavia, vero che, in altre pronunce (parimenti menzionate in precedenza) la Corte di Cassazione, in presenza di una società a ristretta base societaria, ha affermato il principio della autonomia dei due atti, della non necessità della definitività dell'accertamento emesso nei confronti della società, della assenza di effetti del condono ottenuto dalla società nei confronti del socio, così ripristinando una più netta distinzione fra le vicende della persona giuridica e quelle della persona fisica che, sotto il profilo processuale, conducono alla opposta tesi della insussistenza del litisconsorzio necessario.

In questa scia, ragionevolmente, si collocano le sentenze che evocano, in casi del genere, il ricorso alla sospensione processuale del giudizio tributario nella più ampia definizione contenuta nell'articolo 295 del codice di procedura civile che, per consolidato orientamento giurisprudenziale, ha integrato la più ristretta previsione di cui all'articolo 39 del Dlvo 546/92, fino alla riforma entrata in vigore l'1.1.2016 che ha sostanzialmente allineato la disposizione tributaria a quella civilistica.

Nella sopra evocata prospettiva della introduzione della “presunzione di distribuzione” degli utili extracontabili di queste società, in luogo della “trasparenza per presunzione” il carattere unitario dell'accertamento nei confronti della società e di quello nei confronti del singolo socio è destinato a venire meno e con esso il ricorso al litisconsorzio necessario, con applicazione dell'istituto della sospensione per scongiurare il pericolo di giudicati contrastanti.

**7. Il concetto di ristretta base societaria in ambito penale: l'articolo 4 comma 1 bis del dlvo 74/2000 una possibile distonia fra responsabilità penale e responsabilità tributaria in relazione ai costi non inerenti; applicazione della figura con riferimento alla responsabilità dei soci nel reato di bancarotta fraudolenta.**

Pare utile concludere queste riflessioni sul tema della ristretta base societaria, volgendo rapidamente lo sguardo verso la sua applicazione nell'ambito del diritto penale.

Con riferimento al diritto tributario penale va dato conto della introduzione ai sensi dell'articolo 4 comma I lettera c del Dlvo 24.9.2015 nr. 158 del comma 1 bis all'interno dell'articolo 4 del Dlvo 74/2000, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.”*

Questa disposizione colloca al di fuori dell'area penale una serie di condotte, in precedenza senz'altro suscettibili di inquadramento nell'ambito della dichiarazione infedele, che rimandano anche alla rettifica del reddito operata nei confronti delle società a ristretta base sociale e, conseguentemente, nei confronti del socio.

Il riferimento alla violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali, pur tenendo conto della autonomia degli ambiti di operatività del diritto tributario e del diritto penale, pone un problema di conflitto fra norme dell'ordinamento, nel senso che, come sopra evidenziato, la violazione dei summenzionati criteri può essere posta a base dell'accertamento del maggior reddito nei confronti delle società a ristretta base societaria e dei singoli soci.

Vi è da chiedersi se tali disposizioni distoniche- lo si ribadisce, fermo restando l'autonomia del diritto tributario rispetto al diritto penale- si concilino con il principio del legittimo affidamento, quale espressione della buona fede nei rapporti del cittadino con l'istituzione pubblica, oltre che dei privati nelle relazioni contrattuali, che secondo la dottrina (Grasso) trova un suo addentellato nel principio di solidarietà

di cui all'articolo 2 della Costituzione e che, a più riprese, risulta essere richiamato dalla giurisprudenza civile, penale, costituzionale e comunitaria e che ha trovato un suo primo riconoscimento con la storica sentenza nr 364 del 24.3.1988 della Corte Costituzionale, che attenuava il rigore della "ignorantia legis non excusat" di cui all'articolo 5 del codice penale, modificandolo nel principio della scusabilità della ignoranza inevitabile.

Esulando questo tema dal perimetro di tale lavoro, non ci si spinge oltre all'accento della questione, segnalando, in ogni caso, che disposizioni di contenuto confliggenti presenti all'interno dello stesso ordinamento acuiscono il disorientamento del cittadino, già alimentato dall'elevatissimo numero di disposizioni normative di vario rango (leggi, decreti legislativi, regolamenti, circolari amministrative) presenti all'interno di ciascun ambito operativo.

Va dato conto, in ogni caso, che il concetto di ristretta base societaria è stato talora richiamato, nella giurisprudenza di merito, per sostenere la responsabilità del socio nei reati di bancarotta fraudolenta, originati dalla declaratoria di fallimento emessa nei confronti di società caratterizzata dal ridotto numero di soci, con particolare riferimento ai casi in cui fra questi ultimi vi sia un rapporto di stretta parentela (padre- figlio, marito-moglie, fratelli-sorelle)

In situazioni del genere, in ragione del rapporto di stretta solidarietà esistente e della immedesimazione fra compagine sociale e persone fisiche, si è trasferita la responsabilità penale per condotte distrattive, normativamente ricadente sugli amministratori, anche sui soci, legati a quest'ultimo da relazioni familiari, anche in forza della previsione dell'articolo 110 cp, che ha inquadrato il concorso di persone nel modello della pari responsabilità, secondo cui "*i singoli concorrenti sono considerati ugualmente responsabili e punibili, in via di principio, salvo valutare in concreto la loro reale responsabilità e graduare la pena in base al ruolo effettivamente avuto*" (Mantovani).

Vincenzo Senatore

*\*sostituto Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione*

*Giudice della CTP di Napoli e della CTR della Campania*