

## FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

### PARERE N.11 DEL 07/04/2010

#### RISULTANZE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE ESTESE AI SOCI DELLA SOCIETÀ

#### IL QUESITO

Mediante la procedura dell'accertamento con adesione, una srl ha definito le annualità 2006, 2007 e 2008, che erano risultate non congrue rispetto allo studio di settore. A distanza di qualche giorno dal perfezionamento dell'accertamento lo stesso Ufficio dell'Agenzia delle entrate ha notificato a tutti i soci della srl un avviso di accertamento, imputando loro la quota di propria competenza in base alla percentuale di partecipazione al capitale sociale del maggior imponibile definito dalla società. Si chiede se il comportamento dell'Ufficio sia legittimo

\*\*\*

#### PREMESSA

L'accertamento con adesione costituisce uno strumento a disposizione sia del contribuente sia dell'Amministrazione finanziaria, per definire in via preventiva, eventuali controversie tributarie che possono insorgere relativamente a una pretesa fiscale basata sull'avvenuta notifica:

- di un processo verbale di constatazione
- di un provvedimento impositivo.

Le disposizioni in materia di accertamento con adesione sono contenute nel D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 17 luglio 1997, n. 165.

In base a quanto previsto dall'articolo 4, comma 2 del decreto, se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del Tuir (ossia società di persone ovvero associazioni tra artisti e professionisti), o ancora aziende coniugali non gestite in forma societaria, l'azione accertatrice è estesa ai relativi partecipanti.

Non esiste analoga disposizione nel caso di soci di società di capitali per l'ovvio motivo che il reddito non viene imputato loro per trasparenza. La distribuzione degli utili, infatti, avviene previa delibera della società e comporta per il socio persona fisica la tassazione, nel periodo

d'imposta dell'incasso del dividendo, ai sensi dell'articolo 47 del Tuir. Tale tassazione è, peraltro, ridotta per mitigare la doppia imposizione (tassazione società e tassazione socio).

## **L'OPERATO DELL'UFFICIO**

L'operato dell'Ufficio descritto nella richiesta di parere mina il rapporto di correttezza e trasparenza che ai sensi dell'articolo 10, comma 1 dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 27 luglio 2000, dovrebbero improntare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria *"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede."*, posto che, è del tutto evidente che la srl, nel perfezionare la propria posizione mediante accertamento con adesione, si aspetta che l'intera vicenda tributaria sia definita.

Tanto premesso, nel merito della fattispecie prospettata, si osserva che negli anni si è consolidato un filone giurisprudenziale che ritiene legittimo l'accertamento in capo ai soci di società di capitali a base familiare, nella presunzione che gli utili extrabilancio della società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la loro prova contraria. Sul punto si vedano le sentenze n. 11724 del 18.5.2006, n. 21415 del 2007, n. 3896 del 15.2.2008. Secondo la Cassazione, pur non operando una presunzione legale come nel caso delle società di persone, nelle società di capitali a ristretta base azionaria, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, tenuto conto della complicità che normalmente accomuna compagini sociali ristrette.

Circa la nozione di "società a ristretta base societaria" in mancanza di una definizione giuridica la Cassazione ha fornito di volta in volta delle proprie valutazioni (5 soci, 4 soci; soci moglie e figli; fratelli, etc.).

## **GLI SPUNTI DIFENSIVI**

Fermo restando quanto sopra rappresentato, si segnala che la recente sentenza della corte di Cassazione n. 14046 del 17.6.2009 costituisce una innovativa inversione di tendenza rispetto ai principi consolidati sopra enunciati. La Suprema Corte, infatti, ha affermato che l'attribuzione al socio del maggior reddito accertato non può discendere da affermazioni apodittiche quali la *"logica"*, il *"buon senso"* e *"l'id quod plerumque accidit"* che costituiscono solo una motivazione apparente. Occorre, invece, che l'Ufficio indichi

esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento affinché vi siano indizi, gravi, precisi e concordanti per poter elevare la presunzione semplice al rango di priva.

In altre parole è necessario che l'Ufficio dimostri che le somme sottratte a imposizione da parte della società siano poi confluite ai soci. Tale conclusione non è, infatti, automatica ben potendo le somme medesime essere state reinvestite nella società. Inoltre, non è detto che le somme, laddove confluite ai soci, siano state incassate dagli stessi in proporzione alla loro partecipazione agli utili. D'altronde, non tutti i soci hanno potere di gestire e, dunque, non è ragionevole pensare che tutti abbiano ottenuto le somme medesime.

In definitiva, la presunzione di distribuzione di utili ai soci se la società ha evaso, costituisce una presunzione semplice, non idonea a motivare un accertamento dell'Ufficio, il quale deve fornire la prova che le somme sono confluite ai soci. Sembra scontato che la dimostrazione debba essere fornita mediante indagini bancarie.

#### **L'ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE**

Nel caso di specie, l'accertamento ai soci della srl è stato fatto sulla base dei risultati dell'accertamento con adesione che ha provveduto a definire l'invito al contraddittorio relativo alla non congruità da studi di settore. Ebbene, l'accertamento da studi non può essere considerato un accertamento di tipo analitico posto che non sono stati accertati documentalmente ricavi non dichiarati. Tuttavia, la Corte di Cassazione SSUU con sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009 nel riconoscere che la procedura di accertamento standardizzato mediante gli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, ha stabilito che la gravità, precisione e concordanza nasce proceduralmente in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. Il contribuente, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, ha la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo presunzioni semplici, e il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente.

## CONCLUSIONI

In definitiva, in via di principio, non ci sentiamo di negare a priori che gli esiti di un accertamento da studi di settore non possano essere ribaltati sui soci dal momento che tale particolare tipologia di accertamento non lo consente. Sembra indubbio, invero, che il perfezionamento dell'accertamento con adesione conferma che la società ha riconosciuto la non congruità dei ricavi dichiarati, seppure nei limiti di quelli ridimensionati in via pattizia. Ed infatti, il contribuente, per la definizione della controversia, versa l'imposta nonché la sanzione, ancorché ridotta. Tuttavia l'estensione dell'accertamento ai soci, viola inequivocabilmente il principio della prova che le somme sottratte a tassazione siano poi confluite ai soci, come stabilito dalla citata sentenza della Corte di Cassazione n. 14046 del 17.6.2009.

In conclusione, nello stigmatizzare l'operato dell'Ufficio che in modo subdolo, posto che non si rinvengono precedenti codificati in tal senso, ha prima concordato con il contribuente e poi notificato conseguenti accertamenti ai soci, violando i principi di buona fede e affidamento, si suggerisce per il futuro di prevedere esplicitamente nell'atto di adesione, che "gli esiti del presente accertamento con adesione non potranno essere estesi ai soci."

## RIFERIMENTI NORMATIVI

- D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218
- DPR n. 917 del 1986 - Articolo 5 e 47
- Legge n. 212 del 27 luglio 2000 - articolo 10, comma 1

## RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

- Corte di Cassazione: Sentenze n. 11724 del 18.5.2006, n. 21415 del 2007, n. 3896 del 15.2.2008; 14046 del 17.6.2009;
- Corte di Cassazione SSUU sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009

Fondazione Studi  
**IL PRESIDENTE**  
**Rosario De Luca**

