

TRATTATO DELLE SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

diretto da

CARLO IBBA e GIORGIO MARASÀ

---

VOLUME OTTAVO

VALERIO FICARI - CARLO FELICE GIAMPAOLINO

# PROFILI FALLIMENTARI E TRIBUTARI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2012

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

*Copyright 2012 Wolters Kluwer Italia Srl*

ISBN 978-88-13-27433-7

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

*Stampato in Italia - Printed in Italy*

---

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova  
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

7. Effetti nei confronti degli amministratori . . . . .	Pag. 66
8. Gli effetti nei confronti dei soci . . . . .	» 69
9. Segue. La compensazione <i>ex art.</i> 56, l. fall., del debito da conferimento . . . . .	» 72
10. I finanziamenti dei soci. Rilevanza concorsuale della postergazione . . . . .	» 78
11. Segue. Il richiamo dei versamenti ancora dovuti. Il termine dell'adempimento del credito subordinato convenzionalmente. Inconfigurabilità dell'indebito oggettivo . . . . .	» 80
12. L'azione di restituzione <i>ex art.</i> 2467 c.c. Le conseguenze del rimborso . . . . .	» 85

## CAPITOLO III

## FALLIMENTO E RESPONSABILITÀ GESTORIA

1. La responsabilità degli amministratori nel fallimento. Il nuovo testo dell'art. 146 . . . . .	Pag. 91
2. L'azione dei creditori sociali. Contrasti giurisprudenziali e omesso richiamo dell'art. 2394 c.c. . . . .	» 97
3. Segue. Infondatezza della tesi della lesione del credito . . . . .	» 99
4. Segue. Natura surrogatoria dell'azione <i>ex art.</i> 2394 c.c. Revocatoria della rinuncia e della transazione . . . . .	» 104
5. Conclusioni sull'azione dei creditori sociali nella società a responsabilità limitata . . . . .	» 106
6. Prestiti postergati e obblighi degli amministratori . . . . .	» 108

## PARTE SECONDA

## PROFILI TRIBUTARI

(Valerio Ficari)

## CAPITOLO I

## LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DELLE S.R.L. E L'IMPOSIZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

1. Premessa ed ambito dell'analisi . . . . .	Pag. 117
1.1. La normativa tributaria tra modifiche derivate e discipline contigue . . . . .	» 117
1.2. Segue. Frammenti esemplificativi di discipline comuni ai tipi societari: la determinazione del reddito di impresa tra principi contabili e continua variabile regolamentazione (l. n. 244/2007) . . . . .	» 119
1.3. Profili di diritto internazionale . . . . .	» 123
2. La dimensione « singolare » dell'impresa e la « reazione » del tipo societario commerciale sulla qualificazione fiscale dei beni e dei proventi dell'attività . . . . .	» 123
3. Segue. Società « speciali » (s.t.a.; società agricole; società sportive dilettantistiche; altre ipotesi) e statuto fiscale dell'impresa commerciale . . . . .	» 126
4. S.r.l., soci, potere di « controllo » e soggettività tributaria. Profili generali . . . . .	» 129
5. Segue. e specificità nell'imposizione per trasparenza delle s.r.l. . . . .	» 132
6. La dimensione « plurisoggettiva » dell'impresa: il gruppo . . . . .	» 140

## CAPITOLO VII

### RESPONSABILITÀ, ACCERTAMENTO E SANZIONI NEL CONSOLIDATO FISCALE E NELL'IMPOSIZIONE PER TRASPARENZA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Accertamento e « piccole » s.r.l. – 3. Valori di trasferimento infragruppo. – 4. Le diverse forme di responsabilità dell'ente controllante e delle società controllate per imposte e sanzioni nel consolidato fiscale nazionale. – 5. La disciplina dell'accertamento nel consolidato fiscale: dall'accertamento bifasico all'accertamento unitario *ex art. 40 bis* del d.p.r. n. 600/1973. – 6. La disciplina dell'accertamento e delle sanzioni: solidarietà fra società « trasparente » e soci, misura della coobbligazione e vicende degli atti. – 7. Segue. Cenni ai profili processuali dell'accertamento dei redditi dei soci di società trasparenti.

#### 1. - *Premessa.*

Il legistore tributario non dedica nella disciplina dell'accertamento di cui d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (per le imposte sul reddito) ed al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (per l'imposta sul valore aggiunto) specifica attenzione alla s.r.l. né questa è rivenibile nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie di cui al d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Le uniche particolarità sono, quindi, circoscritte alla disciplina dei gruppi di società sotto il profilo dei trasferimenti infragruppo e del consolidamento fiscale dei redditi di un gruppo societario e, soprattutto, dell'imposizione per trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir.

#### 2. - *Accertamento e « piccole » s.r.l.*

Si segnala l'orientamento giurisprudenziale riferito alle « piccole » società di capitali e, quindi, anche alle « piccole » s.r.l. <sup>(1)</sup>, in base al quale, non senza diffuse critiche per una non automatica specificità (quasi fraudolenta)

---

<sup>(1)</sup> Per i profili sostanziali vedi *retro* il capitolo I ma vedi già le osservazioni sia di IBBA (*Le « piccole » società nel diritto commerciale*) che di FEDELE (*Le « piccole » società nel diritto*

della piccola società commerciale di capitali, si ammette la legittimità della presunzione tale per cui, a fronte di una compagine sociale ristretta ad un gruppo familiare o personale, le movimentazioni bancarie dei soci siano riconducibili alla società quale reddito a questa imputabile, salvo prova contraria<sup>(2)</sup> nonché si configuri una distribuzione fiscalmente rilevante ai soci di utili extrabilancio per il solo fatto dell'esiguità della compagine<sup>(3)</sup>.

Si rivela, infatti, comune a tutte le forme societarie a ristretta base proprietaria la questione, sulla quale, peraltro, si è consolidata la giurisprudenza della Corte di Cassazione, della legittimità della presunzione relativa in base alla quale, di fronte di una società di capitali a ristretta base partecipativa, l'ufficio possa presumere che il maggior reddito accertato ma non dichiarato per l'omessa contabilizzazione del maggior utile sia stato distribuito ai soci<sup>(4)</sup> lasciando ai soci l'onere di provare o una misura diversa da quella proporzionale alla quota oppure che tali ricavi siano stati accantonati o reinvestiti o, invece, percepiti da soggetti diversi.

La presenza di un regime legale di imputazione diretta ai soci di piccole società di capitale a prescindere dalla distribuzione dell'utile eroderebbe, peraltro, la legittimazione, affermata dalla S.C., della presunzione di distribuzione attenuando la natura empirica (la massima di esperienza) dalla quale si muoverebbe la presunzione stessa così come sostenuta dagli uffici e condivisa dalla giurisprudenza (ahimè ancora) prevalente<sup>(5)</sup>.

### 3. - Valori di trasferimento infragruppo.

La presenza di un'articolazione imprenditoriale in forma di gruppo notoriamente pone dei seri problemi all'Amministrazione finanziaria in ordine alla valenza fiscale dei valori delle scelte private.

Si pensi ai prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo ed al rischio di sopra- o sottovalutazione dei corrispettivi; il legislatore è, infatti, intervenuto in diverse sedi al fine di tutelare l'interesse erariale a contrastare

---

tributario) entrambe in AA.VV., *Studi in tema di forma societaria, servizi pubblici locali e circolazione della ricchezza imprenditoriale*, Torino, 2007.

<sup>(2)</sup> Cass., sez. trib., 24 agosto 2007, n. 18013; Idem. 21 marzo 2007, n. 6743.

<sup>(3)</sup> Cass., sez. trib., 11 ottobre 2007, n. 21451; *contra* CtR Puglia, sez. XXIII, 13 aprile 2007, n. 66, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2007, p. 891 ss.

<sup>(4)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sentenze 26 ottobre 2006, n. 24491, 18 maggio 2006, n. 11724, 7 novembre 2005, n. 21573, 17 ottobre 2005, n. 20078.

<sup>(5)</sup> Così anche MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, (opera diretta da F. Tesaro), Bologna, Zanichelli, 2007, p. 552.

consolidata; la responsabilità della controllata è solidale (principale) per quella parte del reddito consolidato che risulti condizionata dalla dichiarazione singolare.

Sebbene un coinvolgimento anche della controllante si noti solo nel giudizio relativo alla rettifica della dichiarazione della società consolidata controllata dal momento che l'accertamento di secondo grado relativo al reddito complessivo consolidato ha, per di più, valenza liquidativa dell'imposta cui sono tenute in solido le parti del consolidato <sup>(31)</sup>, è, però, vero che la natura progressiva della fattispecie non dovrebbe consentire di scindere i due giudizi.

Con l'introduzione dell'art. 40 *bis* il timore di giudizi separati sebbene con un contraddittorio integrato sia dalla controllante che dalla controllata ma con il rischio di giudicati diversi <sup>(32)</sup> vengono meno <sup>(33)</sup>.

Dal punto di vista processuale è evidente che l'unitarietà dell'accertamento si accompagna ad un'ipotesi di litisconsorzio necessario <sup>(34)</sup>.

Sul punto le indicazioni operative fornite dall'Agenzia delle Entrate <sup>(35)</sup> fissano alcuni criteri nell'ottica di migliorare l'efficienza dell'azione amministrativa nonché garantire una maggiore tutela del diritto di difesa dei contribuenti <sup>(36)</sup>.

#### 6. - *La disciplina dell'accertamento e delle sanzioni: solidarietà fra società « trasparente » e soci, misura della coobbligazione e vicende degli atti.*

Ai sensi degli artt. 115, co. 8, e 116 del Tuir 22 dicembre 1986, n. 917 la società partecipata è solidalmente responsabile con i singoli soci « per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito » <sup>(37)</sup>.

La ricostruzione del rapporto fra l'esercizio di un'attività economica da

<sup>(31)</sup> PADOVANI, *Consolidamento fiscale nazionale*, cit., 1252-1255.

<sup>(32)</sup> Su tali rischi vedi PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale*, cit., 1257 e ss.

<sup>(33)</sup> In ordine alle problematiche relative alla procedura di accertamento di adesione ex art. 9 *bis*, del D.Lgs. n. 218 del 1997 nell'ambito della *holding*, cfr. FICARI, *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, di prossima pubblicazione in VERSIGLIONI, *Sub art. 9 bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, (a cura di F. MOSCIETTI), tomo II, 2011, 467 e ss.

<sup>(34)</sup> In tal senso già M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, cit., p. 490. Cfr., comma 2, art. 40 *bis*, d.p.r. n. 600/1973.

<sup>(35)</sup> Circ. Agenzia delle Entrate, 6 giugno 2011, n. 27/E.

<sup>(36)</sup> Circ. Agenzia delle Entrate, 15 febbraio 2011, n. 4/z. Par. 15.

<sup>(37)</sup> La società partecipata potrebbe, allora, tramite apposito accantonamento, creare un fondo per tale rischio la cui deducibilità fiscale resta tutta da verificare alla luce degli artt. 106 e 107 e del numero chiuso che li caratterizza ex art. 107, ult. co., del Tuir.

parte di una società di capitali nella forma richiesta dagli artt. 115 e 116 del Tuir e l'opzione per imputazione al socio del reddito prodotto a prescindere dalla delibera di distribuzione del dividendo senza dubbio attenua l'enfasi del ruolo determinante dell'organizzazione societaria come esclusivo centro di imputazione dell'attività esercitata dalla società e conseguente destinatario dell'attività di accertamento<sup>(38)</sup>; l'attenuazione valorizzerebbe a ragione, seppur previa scelta del contribuente, il potere organizzativo e decisionale dei soci nelle tipologie societarie menzionate e, dunque, permetterebbe di comprendere, al fine della loro disciplina, fenomeni nei quali, per quanto con la mediazione degli organi sociali, il potere di dominio del socio di maggioranza *ex artt.* 115 Tuir indica una tendenziale immedesimazione con l'ente partecipato al pari di quanto accade nell'ipotesi disciplinata dall'art. 116 Tuir laddove l'immedesimazione è desunta dalla natura soggettiva dei soci.

La disciplina sembra dar conto anche nelle regole della fase attuativa dell'obbligazione tributaria – e, in specie, della responsabilità delle sanzioni e dell'accertamento – della peculiarità di una fattispecie nella quale lo svolgimento dell'attività economica dal quale deriva il « risultato » (sia esso positivo o negativo in termini di incremento reddituale o di realizzazione di una perdita) da imputarsi e la riferibilità del medesimo al socio al fine dell'applicazione dell'imposta si scindono in diversi centri di imputazione; in tale complessità, la società trasparente conserva rilevanza come centro di imputazione degli effetti dell'attività economica – dalla quale deriva, a seguito della determinazione del reddito di impresa, il risultato imputato – in sede di accertamento e di irrogazione di sanzioni.

Dall'*iter* con il quale si giunge alla liquidazione ed al versamento dell'imposta da parte del socio di una società trasparente si desume che la società di capitali trasparente è tenuta a determinare il reddito di impresa da imputarsi per trasparenza e a dichiararlo, assolvendo, così ad obblighi prodromici rispetto a quelli di dichiarazione e liquidazione da parte del socio cui sia imputato pro quota per trasparenza il reddito prodotto dalla società.

A fronte di una fattispecie che si atteggia come a formazione progressiva si individua:

– una situazione di pregiudizialità/dipendenza nel rapporto tra determinazione/dichiarazione da parte della società e dichiarazione/liquidazione da parte del socio;

---

<sup>(38)</sup> Cfr. P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, spec. p. 275 ss., nonché, se si vuole, FICARI, *Sub artt. 115 e 116*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. TINELLI, Padov., 2009, 1105 e ss.

– un regime di solidarietà dipendente ed affatto paritetica <sup>(39)</sup>.

Le concrete modalità di determinazione del reddito, prima, e di imputazione dello stesso, poi, fanno ritenere necessaria la distinzione fra obbligazioni esclusive della società e del socio.

La società partecipata dovrebbe rispondere in via principale di quelle omissioni o irregolarità che hanno condizionato l'esattezza della dichiarazione e liquidazione effettuata dal socio ma non essere affatto responsabile, almeno rispetto ad esigenza di coerenza alla ricostruzione del presupposto sopra effettuata, per quelle omissioni o irregolarità che non siano affatto indotte e condizionate dal comportamento commissivo od omissivo della società.

Se, da un lato, è da subito apparso chiaro che tale responsabilità fosse, ovviamente, circoscritta alle imposte per i soli redditi imputati per trasparenza e non ad altri redditi formanti quello complessivo del socio persona fisica, dall'altro, la diversità dei centri di imputazione di effetti in ragione dei diversi diritti/obblighi della società e dei soci rendeva necessario un chiarimento. Il coinvolgimento della società « trasparente » sarebbe, allora, a titolo di responsabilità di imposta *ex artt.* 64 del d.p.r. n. 600/1973 dal momento che essa risponderebbe assieme al socio per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi con diritto di rivalsa.

L'art. 115 del Tuir dispone la solidarietà della società con il socio e, dunque, ipotizza l'aggregabilità del patrimonio della società, diversamente da quanto accade nella trasparenza delle società di persone; in ordine alla questione se si tratti di due coobbligati paritetici oppure di uno, il socio, obbligato principale e l'altro, la società, obbligato dipendente e se sia necessario distinguere responsabilità esclusive dell'uno e dell'altra, l'art. 13, co. 1, ultimo periodo del d.m. 23 aprile 2004 <sup>(40)</sup> chiarisce quando il regime di solidarietà della società non si applica ed il singolo socio resta l'unico obbligato <sup>(41)</sup> e, quindi, che l'ambito della solidarietà della società di cui all'art. 115

---

<sup>(39)</sup> P. Russo, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 327.

<sup>(40)</sup> In termini confermativi nella Circolare 22 novembre 2004, n. 49/E, dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>(41)</sup> Ovvero in caso di: *a*) omessa o parziale dichiarazione da parte del socio (nel qual caso l'Amministrazione finanziaria può procedere ai sensi dell'art. 41 *bis* del d.p.r. n. 600/1973 ad un accertamento parziale) purché, ovviamente, la società trasparente abbia trasmesso al socio quanto necessario ad assolvere gli obblighi; *b*) omesso o carente versamento dell'imposta da parte del socio.

Il coinvolgimento della società « trasparente » quale coobbligato solidale nell'ipotesi *sub b*) è logicamente conseguente al ruolo rivestito dalla stessa nella determinazione del reddito evidentemente condizionante l'esatto adempimento sia formale che sostanziale da parte del socio.

del Tuir è circoscritto all'inadempimento del socio causato da omissioni o irregolarità imputabili alla società per imposte e sanzioni.

Ai sensi dell'art. 115, co. 10, si applica la procedura di accertamento *ex* artt. 40, co. 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ovvero la rettifica della dichiarazione con un unico atto di accertamento al pari di quanto accade per le società di persone; l'unicità dell'accertamento richiamata dall'art. 115, co. 10, del Tuir si esprime nella necessità della notifica dell'avviso di accertamento sia alla società trasparente che al singolo socio in coerenza con la configurazione del presupposto sopra accolta e nei limiti di cui alla pregiudizialità/dipendenza in precedenza definita tra comportamento commissivo/omissivo della società e responsabilità del socio.

La circoscrizione dell'ambito della responsabilità solidale sopra individuato sembra dimostrare come la pluralità di soggetti coinvolti nella fase di attuazione dell'obbligazione non rappresenta un elemento caratterizzante la disciplina in quanto si individuano responsabilità anche singolari.

La responsabilità del socio sarà, infatti, esclusiva in ordine alle imposte dovute per un reddito, però, correttamente determinato dalla società di capitali « trasparente » e, quindi, imputato per trasparenza.

La pluralità resta, invece, conservata nel regime di solidarietà della società con il socio, per quelle sole omissioni che derivano dalla mancata o infedele dichiarazione del reddito societario dovute alla sola società trasparente ma condizionanti la misura della base imponibile e dell'imposta che il socio dovrebbe dichiarare e versare: non è, infatti, trascurabile il ruolo rivestito dalla società nella determinazione e nella dichiarazione del reddito complessivo successivamente imputato per trasparenza pro quota ai soci dal momento che le risultanze della dichiarazione della società trasparente possono essere considerate un elemento pregiudicante con valenza non solo informativa (come si desume dall'art. 8, co. 6, del d.m. ove si dispone che nella dichiarazione al società partecipata debba fornire indicazioni sull'ammontare e distribuzione delle riserve e di redditi imputati ai soci per trasparenza) ma anche sostanziale.

A fronte dell'avvenuta opzione per la trasparenza l'avviso di accertamento dovrebbe essere notificato

- a) solo alla società nei casi in cui si contesti l'omessa o parziale dichiarazione del reddito complessivo poi imputato
- b) sia alla società che al socio nei casi in cui si contesti la determina-

---

Pertanto, poiché l'imposta in questi termini sarebbe dovuta dal socio il pagamento da parte della società legittimerebbe questa ad agire in rivalsa per l'intero.

zione del reddito imputato oppure un reddito non dichiarato e non imputato

b) solo al socio nei casi in cui si contesti l'omessa o parziale dichiarazione e l'omesso o parziale versamento dell'imposta: la notifica alla società discende dalla funzione da questa svolta in punto di determinazione; se così è l'avviso dovrà riguardare, però, solo e necessariamente il contenuto della dichiarazione e la determinazione del reddito imponibile o delle perdite trasmissibili in base alle regole della trasparenza<sup>(42)</sup>.

La differenza di contenuto degli avvisi risiederebbe non nella motivazione ma nella liquidazione dell'imposta<sup>(43)</sup>.

Se così è, gli artt. 115 e 116 configurerebbero una coobbligazione solidale dipendente avente la funzione non solo di garantire la soddisfazione del credito erariale<sup>(44)</sup> ma di rispettare il rapporto tra la determinazione dell'utile/reddito di impresa e l'entità del risultato imputato al socio per trasparenza; la società verrebbe coinvolta quale coobbligato per le conseguenze dei comportamenti (commissivi e/o omissivi che siano) che abbiano condizionato la posizione del socio senza che questo abbia potuto intervenire in ragione dell'automatismo del meccanismo della trasparenza.

---

<sup>(42)</sup> La paternità della dichiarazione renderebbe la società, in particolare, il primo ma non l'unico soggetto in grado di contestare una pretesa impositiva che riguardi gli esiti dell'impresa sociale (così per le società di persone P. BORIA, *Il principio di trasparenza*, cit., p. 293) rappresentati nella dichiarazione tributaria; ciò in ragione, da un lato, del più volte menzionato potere organizzativo, dominio della gestione ed apprensione del risultato da parte dei soci e, dall'altro, di uno degli effetti tipici della trasparenza ovvero della tassazione del reddito in capo al socio a seguito della mera opzione per la trasparenza (e, quindi, a prescindere dalla delibera di distribuzione) consegue alla previa determinazione effettuata dalla società partecipata.

Pertanto, laddove la rettifica non concerna solo inadempimenti del socio, il rinvio operato all'art. 40, co. 2, del d.p.r. n. 600/1973 dovrebbe evocare una procedura unitaria nella quale alla necessaria notifica alla società di un avviso « unitario » (*rectius* globale) – corrisponda quella al socio di un avviso « singolare ».

Qualora si escludesse la notifica di un avviso di accertamento « derivato » e « parziale » anche ai soci con la descrizione delle grandezze complessive rettificata al fine di permettere a ciascuno di contestare nel merito, seppur per la sua quota parte, la diversa ricostruzione globale del Fisco l'unico mezzo di effettiva tutela sarebbe l'impugnazione della cartella di pagamento denunziandone la mancata previa notifica dell'avviso ai sensi dell'art. 19, co. 3, del d. lgs. n. 546/1992.

<sup>(43)</sup> Nel senso che l'avviso notificato al socio (di una società di persone) debba contenere le ragioni e le motivazioni dell'accertamento effettuato in capo alla società vedi Cass., sez. trib., 24 marzo 2003, n. 4271.

<sup>(44)</sup> Cfr. P. Russo, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, cit., p. 327.

Si delinea, pertanto, una « dipendenza » nella quale la pregiudizialità non opera fra fattispecie distinte ma all'interno di una stessa fattispecie nella quale la società ed il socio concorrerebbero quali centri di imputazione diversi alla realizzazione di un unico presupposto <sup>(45)</sup> e, quindi, entrambi destinatari dell'avviso.

L'ipotesi di una contestuale notifica alla società ed al socio evoca, peraltro, questioni già note in materia di società di persone in ordine all'applicabilità dell'estensione del giudicato favorevole ad uno dei coobbligati *ex* artt. 1306 del c.c., estensione che, nel caso di specie, potrebbe essere più agevole in virtù dell'espresso regime di solidarietà (dipendente).

In caso di accertamento « unitario » *ex* artt. 40 del d.p.r. n. 600/1973 notificato alla società ma non anche al socio, l'eventuale passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole notificata alla sola società avrebbe la conseguenza di non rendere più contestabile la rideterminazione del reddito imponibile poi imputato in ragione della sopra esposta dipendenza del reddito del socio da quello complessivo della società: l'effetto pregiudizievole non si dispiegherebbe qualora il socio, a sua volta destinatario di un avviso, fosse legittimato all'impugnazione ed ottenesse sentenza favorevole.

Di qui la necessità di assicurare tutela all'effettività della capacità contributiva del socio stesso, capacità che sarebbe rispettata solo a condizione di far corrispondere il reddito (o la perdita) imputata a quanto dichiarato e di sollevare il socio dagli eventuali effetti pregiudizievoli delle vicende dell'accertamento sul dichiarato dalla società nel caso in cui questa non si opponesse alla rettifica <sup>(46)</sup>.

L'avviso singolarmente notificato al socio avrebbe una funzione non meramente liquidativa ma propriamente accertativa <sup>(47)</sup> di modo che i giudizi,

---

<sup>(45)</sup> Si è evidenziato (P. BORIA, *Il principio di trasparenza*, cit., p. 277, e nota 2) come il nesso di pregiudizialità/dipendenza sia proprio di fattispecie distinte sebbene connesse e non di una fattispecie unica seppur complessa come quella propria della produzione e di imputazione per trasparenza del reddito delle società di persone per la quale si dovrebbe più propriamente richiamare uno schema di « successione/dipendenza » che esprima un collegamento solo fra atti e non fra rapporti.

<sup>(46)</sup> La solidarietà dipendente del socio dovrebbe essere limitata alla quota di reddito imputata se non, addirittura, corredata dal beneficio di previa escussione nei confronti dell'azione dell'ufficio e del diritto di rivalsa nei confronti di responsabilità tra soci: la quota di partecipazione rappresenta, infatti, la misura del concorso del socio alla produzione del risultato ovvero il tenore del potere di dominio del socio nella società trasparente.

<sup>(47)</sup> Sulla natura liquidatoria dell'avviso notificato ai soci di una società di persone se non erriamo, invece, vedi P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, Milano, XXXVI, 1987, p. 766 e, più di recente, P. BORIA, *Il principio di trasparenza*, cit., p. 306; *contra* a favore della

se non riuniti, saranno fra loro indipendenti e di talché, ad esempio, l'inammissibilità o la definitività dell'uno non condizionerà quella dell'altro<sup>(48)</sup>.

Se a fronte di una pluralità di atti impositivi notificati sia alla società che ai soci seguisse un pari numero di contenziosi distinti vi sarebbe il rischio di sentenze contraddittorie: il rischio sarebbe evitabile con la riunione dei processi oppure con il litisconsorzio necessario nel giudizio sull'avviso di accertamento unitario ex artt. 14 del d. lgs. n. 546/1992 il quale ovvierebbe anche all'eventuale mancata impugnazione da parte dei soci degli avvisi loro notificati<sup>(49)</sup>.

B) Sotto il profilo sanzionatorio si richiamano le osservazioni in precedenza effettuate con riguardo la regime di solidarietà disposto dall'art. 115, co. 8, del Tuir per l'imposta e dall'art. 13, co. 1, del d.m. 23 aprile 2004 pur con alcune dovute integrazioni: la ricostruzione del fenomeno qui proposta in termini di pluralità di centri di imputazione all'interno di una fattispecie complessa ma unitaria induce, infatti, ad escludere la configurazione di un concorso di persone ex artt. 9 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 poiché le violazioni di cui si tratta sarebbero distinte ed affatto riconducibili ad un comportamento che dovrebbe essere adottato collettivamente ovvero da più soggetti.

Nonostante il dettato legislativo non contempli espressamente alcuna di-

---

natura pienamente accertativa già T'REMONTI, *Imposizione e definitività*, Milano, 1977, p. 462 ss.; ID., *Ancora sull'accertamento « unitario » dei redditi delle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 883 ss.; F. TESAURO, *L'avviso di accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 438.

Condivisibile, quindi, la posizione di G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 358 ss., il quale propone di indirizzare l'attività di accertamento alla società (di persone) trasparente per la sola acquisizione dei dati e ai soci per la determinazione dell'imponibile e dell'imposta.

(48) Così in materia di società di persone già Cass., sez. trib., 25 ottobre 2004, n. 20651; Idem, 27 febbraio 2002, n. 2899; Idem, 11 ottobre 2002, n. 14498.

La possibile definitività di quanto dichiarato dalla società e poi imputato per trasparenza a seguito della mancata impugnazione dell'avviso di accertamento notificato alla società non dovrebbe pregiudicare per il socio che abbia dichiarato quanto determinato, prima ed imputato, poi l'azione nel merito della pretesa avendo lo stesso concorso alla fattispecie complessa con la società; parimenti, si deve ammettere che al caso di specie siano applicabili le favorevoli regole dell'estensione al coobbligato solidale del giudicato favorevole ad altro coobbligato ex art. 1306 del c.c.

(49) La soluzione è indicata, tra gli altri, pur da diverso presupposto concettuale, anche da P. BORIA, *Il principio di trasparenza*, cit., pp. 301 e 305, ma, prima, da P. RUSSO, *Processo tributario*, cit., p. 765, cui aderisce L. CASTALDI, *Litisconsorzio ed intervento*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario* (a cura di Baglione-Meschini-M. Miccinesi), Milano, 1997, p. 135. *Contra* G. FRANSONI, *Giudicato tributario*, cit., p. 354.

stinzione<sup>(50)</sup>, anche in ragione del principio di personalità della sanzione *ex* artt. 2 e 4 del d. lgs. n. 472/1997 sembra fondato assumere come esclusiva la responsabilità (*i*) del socio per le omissioni relative alla dichiarazione del proprio imponibile ed alla liquidazione e versamento della relativa imposta così come (*ii*) della società in tutti i casi in cui il contenuto e la presentazione della dichiarazione societaria abbia pregiudicato quella dei soci<sup>(51)</sup> per il condizionamento che l'utile societario e le variazioni fiscali esercitano, nella misura della quota reddituale, sul reddito imponibile del socio.

Si aggiunga che l'erronea dichiarazione effettuata dal socio sarebbe in realtà causata da un comportamento della società che potrebbe aver indotto in errore il socio stesso<sup>(52)</sup>; di qui l'applicabilità dell'art. 10 del d. lgs. n. 472/1997 ai sensi del quale la trasgressione è imputata all'autore non materiale (il socio) ma mediato (la società) dell'illecito.

Se ne desume, allora, una valida argomentazione per escludere il coinvolgimento dei soci e della società in situazioni di coobbligazione solidale soprattutto se prive nella previsione legislativa di alcuna azione di rivalsa<sup>(53)</sup>.

Si aggiunga a favore di una distinzione fra responsabilità per « fatto proprio » e per « fatto altrui » come la menzionata disciplina ben possa essere interpretata anche alla luce dell'art. 7 della legge 24 novembre 2003, n. 326 il quale stabilisce che le sanzioni « relative al rapporto fiscale proprio di socie-

(50) Secondo A. FANTOZZI-SPOTO, *Prime osservazioni*, cit., p. 695, sarebbe, comunque, ingiustificata l'estensione della responsabilità solidale della società partecipata anche alle sanzioni alla luce dell'eventualità che questa abbia effettivamente distribuito ai soci tutto il reddito imputato per trasparenza; sotto questo profilo L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p. 1517 ss., evidenzia un possibile difetto di delega. Per l'esclusione del litisconsorzio tra soci e società di persone se il ricorso è sulle sole sanzioni, cfr. Cass., sez. trib. 10 settembre 2009, n. 19456, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 615 con nota di G. SCANN, *Sanzioni per infedele dichiarazione. Definitività dell'accertamento unitario e litisconsorzio necessario*.

(51) Vedi P. BORIA, *Il principio di trasparenza*, cit., p. 281 ss.

(52) Impedendogli, ad esempio, di conoscere le ragioni di talune scelte condizionanti l'esistenza e la misura dell'utile.

(53) Per garantire analogo risultato in termini di tutela dell'effettività (non solo della capacità contributiva) ma anche dell'integrità patrimoniale in sede di responsabilità da sanzione, l'avviso di irrogazione notificato sia alla società che al socio assieme all'accertamento delle imposte e degli interessi potrebbe essere ritenuto funzionale (anche) alla dimostrazione da parte del socio del comportamento omissivo o commissivo della sola società « trasparente » e, quindi, dell'assenza di qualsiasi colpa richieste quale condizione di imputabilità dell'illecito *ex* art. 5 del d. lgs. n. 472/1997 (su cui cfr. Cass., sez. trib., 23 gennaio 2004, n. 1198).

In particolare, l'art. 5, co. 2, del d. lgs. n. 472/1997 seppur con riguardo ad una situazione solo simile prevede che in assenza di dolo o colpa grave la sanzione non possa essere eseguita nei confronti dell'autore rappresentante legale o amministratore che non abbia tratto alcun vantaggio dalla condotta mentre per intero in capo alla società.

tà o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»: tutto ciò a condizione di individuare una serie di obblighi della sola società partecipata trasparente che possa configurare un « rapporto fiscale proprio » della medesima e non dei soci <sup>(54)</sup>.

7. - *Segue. Cenni ai profili processuali dell'accertamento dei redditi dei soci di società trasparenti.*

La presenza di una fattispecie plurisoggettiva nell'accertamento dei maggiori redditi prodotti da società (anche) di capitali trasparenti in capo ai soci pone anche nel caso delle società di capitali una serie di questioni attinenti sia alla legittimazione attiva che agli effetti delle vicende processuali degli eventuali due giudizi incardinati (quello da parte della società e quello da parte del socio) in ordine all'eventuale necessità di una sospensione o di un litisconsorzio e all'efficacia di un possibile giudicato.

In termini essenziali si evidenzia una recente e diffusa attenzione della giurisprudenza <sup>(55)</sup> per le menzionate questioni con esiti non ancora consolidatisi a fronte di una sistemazione dell'oggetto del processo tributario tendente ad abbandonare una visione circoscritta alla mera impugnazione dell'atto impositivo per approdare ad una ricostruzione maggiormente attenta ai confini del rapporto giuridico di imposta.

La prospettiva processuale dell'accertamento di maggiori imposte sul reddito « riferibili » all'impresa esercitata dalla s.r.l. laddove questa sia assoggettata al regime opzionale della trasparenza si incentra, in particolare, sul rischio che due giudici diversi l'uno se la società abbia un maggior reddito e l'altro se l'imponibile dei soci della società trasparente sia superiore a quello dichiarato e sull'incertezza se il giudicato intervenuto sulla controversia instaurata dalla società condizioni in modo intangibile quella instaurata dal socio con il rischio, del tutto da evitare, che un socio possa essere tenuto a pagare imposte per la semplice ragione che la società abbia perduto il (o non abbia resistito in giudizio) alla pretesa di un maggior reddito societario poi imputato per trasparenza.

Le risposte, ovviamente, dipendono dal significato che si riconosce alla

---

<sup>(54)</sup> Sulla difficoltà di individuare il « rapporto fiscale » MURCIANO, *La « nuova » responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del d.l. n. 269/2003*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 667 ss.; più in generale F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 11 ss.

<sup>(55)</sup> Su cui si rinvia a FIGARI, *L'evoluzione delle vicende processuali dei rapporti fra soci e società trasparenti*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1132 ss. anche per indicazioni dottrinali

scissione, tipica dei regimi (opzionali o legali che siano) della trasparenza, tra soggetto obbligato alla dichiarazione cui si imputa l'attività esercitata dall'organizzazione e soggetti obbligato al pagamento in ragione dell'imputazione degli effetti reddituali dell'impresa; l'individuazione del (vero) soggetto passivo dell'imposta dipende, infatti, dalla prevalenza o meno del momento della produzione e della dichiarazione del risultato della produzione ad opera della società trasparente rispetto a quello dell'imputazione del medesimo al socio.

Laddove si enfatizzasse il momento della produzione ed il ruolo della società nella dichiarazione, le vicende del processo instaurato da questa avrebbero una valenza primaria e pregiudicante; in senso diverso, laddove si sottolineasse il potere appropriativo e dispositivo del (maggior) reddito societario da parte del singolo socio, gli effetti preclusivi delle vicende processuali dell'avviso globale si dovrebbero necessariamente attenuare al punto da imporre, quantomeno, l'obbligo di notifica dell'avviso sul maggior reddito societario anche ai singoli soci se non, addirittura, il ricorso ad istituti già noti quali la riunione dei processi, la sospensione necessaria del processo instaurato dal socio, il litisconsorzio necessario del socio nel processo instaurato dalla società e la valenza esterna del giudicato <sup>(56)</sup>.

---

<sup>(56)</sup> Sui diversi orientamenti giurisprudenziali si veda sempre a FICARI, *L'evoluzione delle vicende processuali dei rapporti fra soci e società trasparenti*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1132 ss., cui si aggiunga, nel senso dell'efficacia pregiudicante del giudicato interventuo nel giudizio sul reddito societario, Cass., 15 giugno 2007, n. 14102, in *Boll. trib.*, 2006, 1097.