

Accertamento di utili extracontabili: le recenti aperture della Cassazione a tutela del socio

Dario AUGELLO *

In caso di rettifica a carico di società a ristretta base partecipativa opera secondo la Cassazione la presunzione di distribuzione di utili extracontabili a carico dei soci. La difesa dei soci segue dunque una doppia linea: da un lato, è diretta a contestare la rettifica operata nei confronti della società, dall'altro lato, è diretta a opporre l'applicabilità della presunzione di distribuzione di utili extracontabili nei loro confronti. Tuttavia, la Cassazione afferma che il procedimento a carico della società avrebbe carattere pregiudiziale rispetto a quello dei soci, con ciò impedendo ai soci di contestare la rettifica operata nei confronti della società. Si intende quindi criticare l'orientamento giurisprudenziale che, di fatto, addossa ai soci le conseguenze delle scelte operate dalla società, nonchè estende ai soci gli effetti della sentenza pronunciata nei confronti della società privandoli del diritto di difesa. Peraltro, recenti pronunce della Cassazione hanno riconosciuto significative aperture a tutela del socio, consentendogli in casi specifici di opporre pienamente la ripresa nei confronti della società.

1

Premessa

Nell'ambito degli accertamenti tributari a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, è nota la prassi fiscale di **presumere che il maggior utile accertato a carico della società sia stato distribuito in modo occulto ai soci**. Infatti, di regola, l'Agenzia delle Entrate, quando accerta un maggior utile extracontabile a carico di una società di capitali a ristretta

base, contestualmente notifica ai soci l'avviso di accertamento per la percezione dei relativi dividendi o accerta nei confronti della società maggiori ritenute alla fonte sui dividendi non operate e non versate¹.

La presunzione fiscale, che è di tipo **semplice**² e non legale, è risalente, come si evince da Cass. n. 780/80³, secondo cui *"L'accertamento, nei confronti di una società per azioni, di un utile tassabile superiore a quello portato in bilancio, costituisce, al fine dell'imposta complementare sul reddito a carico del socio di detta società,*

* *Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario, Partner*

1 Si rammenta che la legge di bilancio per il 2018 ha modificato la disciplina fiscale dei dividendi a partire dal 1.1.2018, prevedendo per i soci persone fisiche l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26% sia su partecipazioni qualificate che non qualificate. Cfr. Cissello A., Boano A. "La difesa del contribuente negli accertamenti sugli utili extracontabili nelle società di capitali ristrette" in *questa Rivista* 2, 2018, nonchè Cramarossa M., Messina R. "La ristretta base societaria e la estesa presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extracontabili", *ivi*, 6, 2019.

2 Art. 2729 c.c.

3 Successivamente ripresa da Cass. n. 941/86; Cass. n. 4051/87; Cass. n. 4133/87; Cass. n. 11785/90; Cass. n. 2870/92; Cass. n. 5729/95; Cass. n. 6225/95.

circostanza di fatto idonea a far presumere che detto maggior utile sia stato in effetti distribuito anche a quel socio, in aggiunta a quanto dichiarato alla stregua del bilancio, e, quindi, sufficiente a giustificare la determinazione del relativo imponibile secondo il metodo sintetico". Successivamente la Cassazione ha anche chiarito che **la presunzione non violerebbe il divieto di doppia presunzione⁴**, poiché il fatto noto, che farebbe presumere la distribuzione dell'utile al socio, "non è tanto la sussistenza di maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società di capitali - che è mero presupposto della fattispecie - quanto piuttosto la ristrettezza della sua base azionaria e/o il suo carattere familiare" (Cass. n. 7234/2000, principio poi ribadito anche da Cass. n. 5581/2015).

Secondo la Cassazione, quindi, sarebbe sufficiente dimostrare che la società ha una ristretta base sociale per presumere che l'utile accertato a carico dell'ente sia stato distribuito ai soci (Cass. n. 5581/2015).

Ciò non toglie che il socio, quando riceve l'avviso di accertamento relativo alla distribuzione di utili extracontabili (dividendi), ha interesse a difendersi sotto due profili: in via principale, ha interesse a contestare l'accertamento dell'utile extracontabile a carico della società, in via subordinata, ha interesse a contestare l'inapplicabilità della presunzione di distribuzione di utili extracontabili nei suoi confronti.

Ciò in quanto, seguendo il ragionamento della Cassazione, "La sussistenza di utili extracontabili, in sostanza, costituisce il presupposto [...] dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun

socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali" (Cass. n. 5581/2015).

A prescindere, quindi, dalla possibile violazione del divieto di doppia presunzione, il socio ha senz'altro interesse a contestare la ripresa nei confronti della società, in quanto, in presenza di una ristretta base sociale, detta ripresa determina direttamente l'accertamento di maggiori dividendi a suo carico.

Tuttavia il socio è formalmente estraneo all'accertamento dell'utile extracontabile a carico della società, in quanto il soggetto passivo dell'imposta sul reddito d'impresa è unicamente la società, che risponde con il suo patrimonio. E infatti il socio, di regola, non è destinatario dell'avviso di accertamento dell'utile extracontabile a carico della società di capitali, in quanto egli è estraneo all'applicazione delle imposte dirette nei confronti dell'ente.

Pertanto, si pone il problema di **quali rimedi processuali spettino al socio, il quale formalmente non è destinatario dell'avviso di accertamento notificato alla società (e pertanto non può impugnare l'atto) e cionondimeno ha interesse a contestare la rettificata nei confronti dell'ente in vista della successiva ripresa personale verso di lui.**

Ci si chiede quindi, da un lato, se il socio possa partecipare alla lite instaurata dalla società e con quali poteri, dall'altro lato, se il socio abbia la possibilità di contestare, nell'ambito del proprio procedimento, l'esistenza del maggiore utile accertato nei confronti della società, a prescindere dalle azioni portate avanti dalla società medesima.

Si pensi, in concreto, al caso in cui la società sia rimasta inerte di fronte all'accertamento

4 Peraltro la Cassazione è orientata nel senso che il divieto di doppia presunzione in realtà non avrebbe fondamento, dovendosi unicamente verificare che le presunzioni siano gravi, precise e concordanti. Si veda Cass. 29.10.2020 n. 23860, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui "la giurisprudenza di questa Corte si sta progressivamente assestando sulla posizione per cui l'invocato divieto di doppia presunzione, o di presunzione di secondo grado o a catena, espresso nel brocardo «*praesumptum de praesumpto non admittitur*» è, in realtà, inesistente nel nostro sistema, nel senso che non è previsto e codificato da alcuna disposizione di legge, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento (sez. V n. 15003 del 2017; sez. V n. 20748 del 2019; sez. V n. 33961 del 2019; sez. V, ord. n. 33042 del 2019; sez. V n. 19171 del 2019; sez. V n. 579 del 2020, a fronte di sez. V, n. 30190 del 2017, e una più remota n. 5045 del 2002, in senso contrario). Il problema, quindi, come rilevato anche dalla dottrina, non è stabilire se sia giuridicamente ammissibile ricavare un fatto per presunzione da una precedente presunzione, ma, piuttosto, valutare l'attendibilità del risultato di questa sequenza logica. Occorre, cioè, che anche all'esito del secondo passaggio presuntivo sussistano gli elementi di gravità, precisione e concordanza che possono condurre a ritenere provato il fatto".

sociale oppure al caso in cui la società sia risultata soccombente in giudizio.

2

L'obbligo di motivazione dell'accertamento a carico del socio

Il primo aspetto da considerare, nella prospettiva indicata sopra, è che il socio non è destinatario dell'accertamento relativo ai maggiori utili ripresi in capo alla società.

Ciò in quanto il socio non è soggetto passivo dell'imposta sul reddito della società e, più in generale, non risponde dei debiti sociali, salva la responsabilità ex art. 2495 c.c. e art. 36 del DPR 602/73.

Pertanto, il socio viene a conoscenza della ripresa nei confronti della società unicamente attraverso il proprio atto, che **necessariamente richiama quello notificato in precedenza alla società**.

Se l'accertamento nei confronti della società non fosse richiamato, infatti, l'atto del socio sarebbe del tutto **immotivato**, in quanto il socio non sarebbe posto nelle condizioni di comprendere le ragioni per cui l'Agenzia presume che si sia formato un utile extracontabile con il coinvolgimento diretto dei soci e pertanto non sarebbe neanche in grado di confutare la presunzione di distribuzione.

Secondo la Cassazione, però, l'onere di allegazione sarebbe soddisfatto mediante il **mero rinvio** all'atto notificato alla società, *"giacché il socio, ex art. 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi"*.

Tale assunto, criticabile per quanto si dirà sotto, è stato comunque ridimensionato di recente dalla Cassazione, che ne ha escluso infatti l'applicabilità quando il socio, al momento della notifica dell'accertamento, non sia più socio della società (Cass. n. 4239/2022).

In questo caso il Fisco deve necessariamente allegare l'atto notificato alla società o riprodurre gli elementi essenziali⁵.

L'orientamento della Cassazione – pur tenendo conto l'apertura di Cass. n. 4239/2022 – è comunque criticabile, in quanto la motivazione *per relationem* senza riproduzione dell'atto è lecita a condizione che il destinatario abbia avuto legale e piena conoscenza dell'atto richiamato. La mera conoscibilità dell'atto, peraltro affidata alla collaborazione di terzi, non può certamente soddisfare il doppio precetto dell'art. 7 della L. 212/2000⁶ e dell'art. 42 del DPR 600/73.

Il mero richiamo dell'atto presupposto, pertanto, non è sufficiente per integrare la motivazione dell'atto emesso nei confronti del socio, anche quando il socio non risulti uscito dalla compagine sociale: in realtà **occorre sempre allegare l'atto presupposto o riprodurre gli elementi essenziali**, affinché il socio sia reso edotto della contestazione nei confronti della società.

Tale prerogativa sarebbe del tutto inutile, però, se il socio, proponendo ricorso, non potesse contestare il contenuto dell'atto richiamato, da cui trae fondamento la ripresa fiscale nei suoi confronti.

In questa ottica non si reputa condivisibile la tesi secondo cui il richiamo all'atto presupposto sarebbe solo strumentale a consentire al socio di eccepire la propria estraneità alla gestione sociale o la mancata distribuzione dell'utile accertato.

5 Secondo Cass. 10.2.2022 n. 4239, in *Sistema Integrato Eutekne* "In tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

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

Tale limitazione al diritto di difesa appare arbitraria e comporta che il socio debba subire le contestazioni effettuate nei confronti della società senza nulla poter argomentare a riguardo. In realtà è il fondamento stesso della presunzione di distribuzione, vale a dire la ristretta base societaria, a indicare che il socio abbia partecipato alla gestione sociale e debba dunque difendersi a riguardo.

La prospettiva dovrebbe invece essere ribaltata: se, come dice la Cassazione, il fondamento della presunzione di distribuzione consiste nella ristretta base societaria e dunque nel coinvolgimento diretto dei soci (anche familiari) nella gestione sociale, ai soci dovrebbe essere data la più ampia legittimazione a contraddire i fatti accertati, non solo per eccepire la propria estraneità alla gestione sociale, ma anche per dimostrare che il fatto loro contestato nella gestione sociale (occultamento di ricavi) in realtà non si è verificato.

Con ciò non si intende dire che il socio possa sostituirsi alla società nell'impugnazione dell'avviso di accertamento presupposto, ma semplicemente che il socio, avendone interesse, ha diritto di confutare la pretesa fiscale nei confronti della società come riportata nel proprio atto, allegando a supporto del proprio ricorso tutti gli elementi di fatto e motivi di diritto che ritiene opportuni, al fine di neutralizzare la pretesa nei suoi confronti.

3

Il litisconsorzio facoltativo tra società di capitali e socio

In caso di accertamento di utili extracontabili la società e il socio ricevono **atti distinti**, con diverse obbligazioni tributarie.

Quando è proposto ricorso, le due liti non si ritengono inscindibili e non si applica, secondo la Cassazione, il litisconsorzio necessario.

Le due liti sono però connesse tra loro, pertanto i ricorsi possono essere decisi insieme.

Si rammenta infatti che nel processo tributario su atti⁷ ha rilevanza la connessione soggettiva e oggettiva tra diversi procedimenti.

Il ricorrente può dunque presentare ricorso avverso più atti notificati dallo stesso ente (art. 104 c.p.c: ricorso cumulativo), nonchè è possibile, in caso di connessione oggettiva, che diversi soggetti ricorrano avverso lo stesso atto (art. 103 c.p.c: ricorso collettivo contro lo stesso atto proposto da più parti, in caso di pluralità di destinatari del medesimo atto⁸). Risulta inoltre ammissibile nel processo tributario il **ricorso collettivo-cumulativo**, ossia quello proposto da più parti avverso più atti, quando debbano essere decise questioni comuni in fatto e diritto (cd. **connessione impropria**).

In questa fattispecie sembra effettivamente rientrare il caso in cui la società di capitali e il socio decidano di proporre ricorso collettivo-cumulativo avverso gli atti notificati per presunzione di distribuzione di utili extracontabili. In tale ambito, infatti, l'occultamento di ricavi da parte della società, per il tramite dei soci coinvolti nella gestione sociale e presunti percettori degli utili, assurge a questione comune, che può essere decisa nello stesso processo sulla base dei motivi di ricorso proposti dalle parti. L'ammissibilità del ricorso collettivo-cumulativo per connessione *impropria* è stata riconosciuta anche dalla Cassazione, secondo cui *"allorché i provvedimenti impugnati, pur formalmente autonomi, si risolvano nel loro concreto articolarsi in un unico fatto storico nei confronti dei più contribuenti, e questi versano in un'analoga situazione muovano anche solo in parte identiche contestazioni, può rite-*

7 Vale a dire il processo di annullamento di atti e non quello di rimborso.

8 Si pensi al caso degli obbligati in solido, ma solo in caso di solidarietà paritaria. Infatti, mentre in caso di solidarietà paritaria lo stesso atto è notificato a una pluralità di destinatari, viceversa, in caso di solidarietà dipendente, l'obbligato dipendente è destinatario di un diverso atto, che riporta il presupposto d'imposta e accerta la sua responsabilità. Pertanto, a rigore, i coobbligati principale e dipendente non ricorrono avverso il medesimo atto, ma avverso atti distinti. Per loro si configura, quindi, un'ipotesi di connessione impropria (v. *infra*).

nersi che la definizione delle questioni comuni abbia carattere pregiudiziale rispetto alla decisione di tutte le cause, così da consentire l'ammissibilità, nel processo tributario, di un ricorso al tempo stesso collettivo (proposto da più contribuenti) e cumulativo (nei confronti di più atti impugnabili)⁹.

Va chiarito però che, in caso di connessione impropria, la proposizione del ricorso collettivo e cumulativo non è obbligatoria, poiché, anche quando la decisione delle cause dipende dalla risoluzione di identiche questioni, ogni posizione resta autonoma e pertanto possono darsi anche decisioni e giudicati difformi.

Il litisconsorzio facoltativo, in caso di procedimenti connessi, può inoltre realizzarsi successivamente alla proposizione dei ricorsi (cd. **litisconsorzio facoltativo successivo**): a ciò risponde, tra l'altro, l'istituto della riunione previsto dall'art. 29 del DLgs. 546/92 con riferimento ai ricorsi pendenti davanti alla stessa commissione tributaria. Come i ricorsi connessi proposti separatamente possono essere riuniti, allo stesso modo, in caso di ricorso collettivo-cumulativo le diverse liti possono essere separate, per esigenze di economia processuale, se una di esse può essere decisa più agevolmente. Si pensi al caso in cui l'accertamento notificato al socio presenti un vizio di notifica suscettibile di invalidare l'atto, mentre per il ricorso della società le parti abbiano instaurato una trattativa finalizzata alla conciliazione.

In questa ipotesi la lite del socio può essere decisa subito, mentre per la società potranno essere concessi uno o più rinvii d'udienza.

Nel litisconsorzio facoltativo i procedimenti connessi restano quindi sempre autonomi e, in caso di separazione, c'è la possibilità che siano pronunciate decisioni contrastanti.

Senonché, anche in caso di litisconsorzio opera il **principio di acquisizione della prova**¹⁰, pertanto il giudice, per formare il proprio convincimento, può utilizzare tutte le prove assunte in giudizio, al fine di risolvere unitariamente la questione di fatto comune ai diversi ricorsi connessi, anche quando i ricorrenti abbiano sollevato contestazioni solo "in parte identiche" tra loro.

4

L'autonomia della posizione del socio

Nei precedenti paragrafi è stato affermato che il socio ha diritto di conoscere le motivazioni che hanno condotto all'accertamento dell'utile extracontabile nei confronti della società di capitali e che egli ha diritto a contestare anche l'avviso di accertamento richiamato nel proprio atto.

Si è anche riferito che la posizione del socio e della società sono distinte e che nondimeno socio e società possono proporre ricorso cumulativo e collettivo, nonché i ricorsi, se presentati separatamente, possono essere riuniti affinché il giudice decida unitariamente la questione di fatto comune alle due posizioni, vale a dire l'occultamento di materia imponibile da parte della società con la partecipazione dei soci.

Ferme queste considerazioni, si ritiene utile evidenziare quali siano **gli effetti** per il socio e per l'ente impositore, in relazione alle diverse possibilità di definizione dell'accertamento sociale.

I casi essenziali sono:

1. accertamento sociale non impugnato;
2. accertamento sociale definito in via concordata o condonato;

⁹ Cass. 30.4.2010 n. 10578, in *Sistema Integrato Eutekne*.

¹⁰ Si veda Cass. SS.UU. 23.12.2005 n. 28498, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui, "In virtù di tale principio - che trova positivo riscontro in alcune norme del codice di rito (come ad es. l'art. 245 co. 2 c.p.c.) e al quale il riconoscimento, a livello costituzionale, del principio del giusto processo, ha offerto un più pregnante fondamento - le risultanze istruttorie, comunque ottenute e quale che sia la parte ad iniziativa o ad istanza della quale si siano formate, concorrono tutte alla formazione del convincimento del giudice (Cass. 19 aprile 2000, n. 5126, 2 febbraio 2001, n. 1505, 10 agosto 2004, n. 15408), dovendosi escludere che la dimostrazione dei fatti posti dalle parti a fondamento delle rispettive deduzioni debba essere ricavata solo dalle prove offerte di quella gravata del relativo onere probatorio secondo i principi dettati dall'art. 2697 c.c. (Cass. 16 giugno 1998, n. 5980; 3 ottobre 2000, n. 13068; 24 gennaio 2003, n. 1112)".

3. accertamento sociale annullato per vizi formali;
 4. accertamento sociale annullato per vizi sostanziali;
 5. accertamento sociale confermato nel merito.
- Prima di risolvere i casi indicati, occorre rammentare alcuni principi sugli **effetti della sentenza e del giudicato nei confronti di terzi**. Vanno infatti respinte, ancorchè radicate nella giurisprudenza tributaria, le pronunce che affermano l'efficacia riflessa del giudicato nei confronti del terzo titolare di una posizione dipendente, in quanto dette teorie, ampiamente confutate dalla giurisprudenza civile e dalla dottrina, sono inconciliabili con l'art. 24 Cost. e con l'art. 2909 c.c.

Invero i terzi possono sfruttare gli effetti della sentenza resa *inter alios* per argomentare a proprio vantaggio, ma non possono esserne pregiudicati, in quanto, non avendo partecipato al giudizio, non hanno avuto la possibilità di difendersi e contraddire sulla lite pregiudiziale che li interessa.

In questa prospettiva gli unici terzi che subiscono gli effetti del giudicato reso *inter alios* sono quelli titolari di rapporti cd. "permanentemente dipendenti", i quali, essendo privi di interesse e non subendo alcun pregiudizio dalla statuizione principale, sono destinati a subire tutti gli effetti delle vicende relative al rapporto principale¹¹.

Il caso emblematico, nell'ambito del diritto tributario, è quello dell'agente della riscossione, che non può controvertere sugli importi iscritti a ruolo, che gli sono comunicati dall'ente impositore e cui si deve attenere.

All'agente della riscossione si ritiene quindi correttamente opponibile il giudicato favorevole sul ruolo ottenuto dal contribuente (nonché il giudicato favorevole sull'avviso di accertamento esecutivo).

Non è però questa la relazione che lega società e socio in caso di accertamento di utili extracontabili: in questa fattispecie infatti il socio subisce l'accertamento in quanto si pre-

sume, a causa della ristretta base, che egli sia direttamente coinvolto nella gestione sociale; pertanto il socio, a fronte di quanto accertato, non può considerarsi in posizione subordinata rispetto alla società, essendo diretto protagonista del fatto accertato.

Non è quindi immaginabile che il socio possa subire gli effetti di una sentenza sfavorevole ottenuta dalla società, se non ha partecipato al processo e non ha avuto la possibilità di contraddire.

Pertanto dovrebbe affermarsi quanto segue:

1. in caso di **accertamento sociale non impugnato**, il socio non dovrebbe subire alcuna preclusione, poiché l'atto definitivo può essere opposto unicamente al destinatario dell'atto e non a terzi. D'altra parte, non essendo configurabile un'identità di atto, né un'obbligazione in solido tra condebitori, l'eventuale vittoria ottenuta dal socio non potrebbe favorire la società rimasta inerte (non si applica l'art. 1306 c.c.);
2. in caso di **adesione o altra definizione concordata da parte della società**, si ritiene allo stesso modo che il socio non possa subire alcuna preclusione, poiché l'atto definito dalla società non è identico a quello del socio e il concordato non è opponibile a terzi (Cass. n. 32959/2018); la definizione dovrebbe invece vincolare l'Agenzia delle Entrate, in quanto essa ha preso parte al procedimento presupposto e ha prestato consenso alla determinazione concordata dell'identica questione di fatto;
3. qualora l'accertamento sociale sia impugnato e venga **annullato per vizi formali**, si ritiene che il socio non possa sfruttare la pronuncia del giudice a suo vantaggio, in quanto essa non statuisce nel merito (Cass. n. 39285/2021); d'altra parte neanche l'Agenzia dovrebbe subire preclusioni verso il socio a causa dell'annullamento dell'atto presupposto;
4. qualora l'accertamento sociale sia impugnato e venga **annullato per vizi di me-**

11 Liebman E.T. "Manuale di diritto processuale civile, Principi", Milano, 2021, p. 228.

rito, si ritiene che la pronuncia favorevole faccia stato contro l'Agenzia delle Entrate, la quale ha partecipato al processo di merito, dove ha avuto la possibilità di difendersi (Cass. n. 23899/2015 e Cass. n. 13989/2019);

5. qualora l'accertamento sociale sia impugnato e sia **confermato nel merito**, si ritiene che l'accertamento non possa valere contro il socio, il quale è terzo rispetto alla lite della società; l'Agenzia potrà far valere la sentenza quale precedente favorevole, ma senza autorità di giudicato.

5

L'intervento adesivo (*ad adiuvandum*) del socio

Nel processo tributario su atti è configurabile l'intervento di terzo, disciplinato dall'art. 14 comma 3 del DLgs. 546/92 e dall'art. 105 c.p.c. In particolare, per le caratteristiche del processo tributario di annullamento, dovrebbero ritenersi ammissibili unicamente l'intervento litisconsortile (cd. adesivo autonomo) e quello **adesivo dipendente (cd. *ad adiuvandum*)**.

L'intervento adesivo autonomo è quello del terzo che faccia valere un suo diritto in confronto di alcune delle parti in giudizio: la fattispecie più comune è quella dell'obbligato solidale paritario, che potrebbe intervenire per chiedere l'annullamento dell'atto notificato anche al coobbligato.

Tuttavia, è stato evidenziato che, se il coobbligato ha ricevuto l'atto, è tenuto a proporre ricorso¹². Secondo questa prospettiva, dunque, non ci sarebbe spazio per l'intervento adesivo autonomo nel processo tributario su atti (processo di annullamento).

L'intervento adesivo dipendente si ritiene ammissibile, invece, quando un terzo, non essendo destinatario dell'atto impugnato, abbia comun-

que un interesse a supportare una parte in causa. Deve trattarsi, però, di un interesse giuridico meritevole: occorre in altri termini dimostrare di essere titolari di un rapporto dipendente da quello dedotto nella lite principale, tale per cui una la vittoria di una parte contro l'altra le procurerebbe un pregiudizio¹³.

Si pensi, anche in questo al coobbligato, che non abbia ricevuto l'atto e cionondimeno sia interessato a evitare gli effetti della rivalsa nei suoi confronti.

Il sostegno dell'interveniente ha comunque una portata molto limitata: egli non può formulare motivi di ricorso, né appellare la sentenza sfavorevole, in quanto non è parte in causa.

Tanto premesso, si ritiene che il socio possa intervenire nel processo della società di capitali per sostenere le ragioni dell'ente, in vista del successivo avviso di accertamento personale che gli verrà notificato.

L'intervento adesivo, però, non sostituisce il ricorso contro l'accertamento personale: il socio, anche se intervenuto nella lite sociale, ha comunque onere di impugnare il proprio provvedimento, quando gli viene notificato, facendo valere in quella sede anche motivi di ricorso ulteriori rispetto a quelli proposti dalla società contro l'atto presupposto.

6

La sospensione del processo del socio per pregiudizialità-dipendenza

La maggior parte delle sentenze della Cassazione, quando affronta il tema dei rapporti tra il giudizio del socio e quella della società, afferma che la posizione del socio è **subordinata** a quella dell'ente, cosicché il secondo giudice dovrebbe **sospendere** la controversia in attesa che il primo giudice pronunci la sentenza.

Ciò in quanto "*l'accertamento tributario nei confronti della società*" costituirebbe "*un in-*

¹² Tesaurò F. "Manuale del processo tributario", Milano, 2020, p. 56 ss.

¹³ Non deve quindi trattarsi dei terzi cd. "permanentemente dipendenti", i quali subiscono il giudicato reso *inter alios*.

*dispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano*¹⁴.

Tale orientamento, contraddetto da altre pronunce minoritarie¹⁵, però, non sembra condivisibile, in quanto **viola il principio del contraddittorio processuale e priva il socio del diritto di difesa** (art. 24 Cost.), condizionando illegittimamente la sorte del socio alle scelte che compie la società.

La tesi della Cassazione prelude, infatti, all'estensione illegittima del giudicato della società al socio: le stesse pronunce concludono dicendo che *"il socio può unicamente eccepire che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria"*¹⁶.

Prima di evidenziare gli aspetti critici di tale orientamento giurisprudenziale, occorre fare riferimento all'art. 39 comma 1-bis del DLgs. 546/92 (cd. sospensione necessaria).

Tale disposizione, che riprende la formulazione dell'art. 295 c.p.c. stabilisce: *"La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa"*.

La sospensione del processo tributario, come di quello civile, comporta che il giudice della

causa dipendente debba attendere l'esito della causa pregiudiziale, al fine di allineare la propria decisione a quella dell'altro giudice.

In sostanza, quindi, le parti della causa dipendente si trovano a subire, per effetto della sospensione ordinata dal secondo giudice, gli effetti della sentenza pronunciata dal primo giudice, senza poter trattare la causa e dunque in assenza di contraddittorio.

Per questo motivo correttamente la giurisprudenza civile ritiene che la sospensione necessaria si applichi unicamente quando le parti delle due cause siano le stesse.

In questo senso si veda Cass. n. 17623/2020, secondo cui **la sospensione necessaria richiede quale presupposto indefettibile l'identità delle parti dei due giudizi**, poiché – in caso contrario – la parte rimasta estranea ad uno di essi potrebbe sempre eccepire l'inopponibilità, nei propri confronti, della relativa decisione¹⁷.

Se dunque la sospensione si applica unicamente in caso di identità di parti, ne deriva che, in ogni altro caso, il giudice della causa dipendente ha il dovere di risolvere la questione pregiudiziale incidentalmente (*incidenter tantum*), senza che la statuizione sulla questione pregiudiziale formi oggetto di giudicato nei confronti di nessuno¹⁸.

Ancora una volta, però, va confermata l'eccezione per i terzi titolari di rapporti cd. permanentemente dipendenti, in cui il terzo è desti-

14 Cass. 2.11.2021 n. 31014; Cass. 26.1.2021 n. 1574; Cass. 6.7.2020 n. 13824; Cass. 2.12.2015 n. 24572; Cass. 19.3.2015 n. 5581; Cass. 8.2.2012 n. 1865; Cass. 31.1.2011 n. 2214, in *Sistema Integrato Eutekne*.

15 Cfr. Cass. 13.9.2006 n. 19606, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui *"il Giudice davanti al quale sia stato impugnato l'accertamento nei confronti del socio, non è tenuto a sospendere il processo in attesa della definizione di quello promosso dalla società, ma può liberamente deciderlo avendo però cura di esporre tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti per la soluzione della controversia"*. Si veda anche Cass. 14.12.2016 n. 25683, *ivi*.

16 Cass. 24.6.2021 n. 18200, in *Sistema Integrato Eutekne*.

17 Si veda anche Cass. 24.5.2018 n. 12996, *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui *"Ai fini della sospensione necessaria del processo, non è configurabile un rapporto di pregiudizialità necessaria tra cause pendenti fra soggetti diversi, seppur legate fra loro da pregiudizialità logica, in quanto la parte rimasta estranea ad uno di essi può sempre eccepire l'inopponibilità, nei propri confronti, della relativa decisione"*.

18 L'art. 295 c.p.c. si riferisce all'esistenza di questioni pregiudiziali in senso tecnico, il che si verifica quando un diritto o un rapporto giuridico entra come elemento costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo in una fattispecie da cui deriva, quale effetto giuridico, un diverso diritto o rapporto. La questione pregiudiziale in senso tecnico è di regola accertata incidentalmente dal giudice della causa dipendente e non forma oggetto di giudicato. Dalla questione pregiudiziale in senso tecnico differisce la questione pregiudiziale meramente logica: trattasi di questione che non viene esaminata nella sentenza e nondimeno costituisce antecedente logico della decisione. Mentre la pregiudiziale in senso tecnico è accertata *incidenter tantum* dal giudice della causa dipendente, viceversa la pregiudiziale logica non viene esaminata e forma oggetto di cd. giudicato implicito.

nato, essendo privo di interesse, a subire tutti gli effetti delle vicende relative al rapporto principale. Sopra si è indicato il caso emblematico dell'agente della riscossione, che non può mettere in discussione le risultanze degli avvisi di accertamento e dei ruoli.

Ebbene, in caso di contemporanea lite su avvisi di accertamento e atti della riscossione, pare corretto ritenere che la lite sull'atto della riscossione debba essere sospesa in attesa del giudizio sull'avviso di accertamento.

L'agente della riscossione infatti non ha alcun interesse a mettere in discussione l'importo del capitale iscritto a ruolo e le vicende che interessano il merito, pertanto è corretto che si applichi la sospensione del processo ex art. 295 c.p.c.

Chiariti i confini della sospensione necessaria, si torna ad analizzare quanto espresso dalla giurisprudenza tributaria con riferimento ai rapporti tra società di capitali e socio.

In particolare, considerato che **il socio non può considerarsi titolare di un rapporto cd. permanentemente dipendente**, essendo anzi il presunto artefice del fatto accertato a carico suo e della società, **non sembra corretto applicare al socio la sospensione del processo.**

Ugualmente, in assenza di una previsione di legge che estenda al socio gli effetti della sentenza pronunciata a carico della società¹⁹, quantomeno ai fini della presunzione di distribuzione, **dovrebbe ritenersi illegittima l'estensione automatica al socio degli effetti della sentenza pronunciata a carico della società.**

Lo schema della pregiudizialità-dipendenza nel caso della presunzione di distribuzione di utili extracontabili è quindi criticabile e lo di-

mostra la stessa Cassazione, quando ammette, come si vedrà anche nel paragrafo successivo, che l'annullamento dell'atto presupposto per motivi formali (es. vizio di notifica) non inficia la validità dell'accertamento nei confronti del socio (Cass. n. 39285/2021).

Infatti, se il socio risponde per i dividendi anche in assenza di un valido accertamento notificato alla società, ciò significa che il socio, in realtà, ha sempre una posizione autonoma e mai subordinata a quella della società.

Analoghe considerazioni valgono con riferimento alla previsione di cui all'art. 337 comma 2 c.p.c. (cd. sospensione facoltativa), che si applica al processo tributario dopo la riforma attuata con il DLgs. 156/2015 (Cass. n. 12900/2018)²⁰.

Tale disposizione prevede che *"quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata"*.

A differenza della fattispecie regolata dall'art. 295 c.p.c., nel caso regolato dall'art. 337 comma 2 c.p.c., il primo giudice ha già pronunciato una sentenza di primo grado cui il secondo giudice si deve conformare²¹.

Tuttavia, proprio perché la sentenza invocata è provvisoria, il secondo giudice può decidere di non uniformarsi alla decisione del primo giudice, sospendendo quindi ulteriormente il processo, quando prevede, in base a una valutazione prognostica e motivata, che la sentenza del primo giudice possa essere riformata in grado d'appello.

Il secondo giudice, quindi, ha due alternative: o sospende la lite, quando prevede che la sentenza del primo giudice sarà riformata in

19 Si veda ad esempio quanto stabilito dall'art. 1595 c.c. con riferimento alla posizione del subconduttore: ai sensi del co. 3 *"la nullità o la risoluzione di locazione ha effetto anche nei confronti del subconduttore"* e inoltre *"la sentenza pronunciata fra locatore e conduttore ha effetto anche contro di lui"*.

20 A seguito della riforma dell'art. 49 del DLgs. 546/92, per effetto dell'art. 9 co.1 lett. u) del DLgs. 156/2015, si ritiene applicabile l'art. 337 al processo tributario. Sull'identità di presupposto tra art. 337 c.p.c. e art. 295 c.p.c. si veda Cass. 22.5.2017 n. 12773.

21 L'art. 295 c.p.c. trova applicazione fin quando il primo giudice non ha pronunciato la sentenza di primo grado. In precedenza, quando al processo tributario non era applicabile l'art. 337 co. 2 c.p.c., si riteneva che l'art. 295 c.p.c. fosse applicabile fino al passaggio in giudicato della sentenza pronunciata del primo giudice.

appello, o si adegua alla pronuncia resa dal primo giudice²².

Per quanto detto sopra, si ritiene che **neanche la sospensione facoltativa sia applicabile ai rapporti tra società di capitali e socio, essendo sempre richiesta**, ai fini della sospensione necessaria o facoltativa del processo, **l'identità delle parti**.

7

Le recenti aperture della Cassazione a tutela del socio

Come riferito nel paragrafo precedente, secondo la Cassazione, la posizione fiscale del socio sarebbe subordinata a quella della società, con la conseguenza che, in caso di accertamento di utili extracontabili, si applicherebbero le disposizioni sulla sospensione del processo per pregiudizialità-dipendenza.

Ferme restando le criticità di questo orientamento, che sostanzialmente priva il socio del diritto di difesa, va rilevato che negli ultimi anni la Cassazione, in casi specifici, ha riconosciuto al socio maggiore possibilità di contestare l'evasione addebitata alla società.

Con la sentenza 7.3.2019 n. 6626 la Corte di Cassazione ha riconosciuto che il socio ha diritto di contestare l'accertamento della società, quando la rappresentanza legale dell'ente, al momento della notifica dell'accertamento, sia in capo al curatore fallimentare.

Con la stessa sentenza la Cassazione si è spinta anche oltre, affermando in linea generale che *"l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e non notificato a chi ne aveva la legale rappresentanza nel periodo di imposta interessato, non è opponibile al socio [...] Nei confronti di quest'ultimo, infatti, la «non opponibilità» dell'avviso di accertamento*

emesso nei confronti della società si traduce nella possibilità, per il socio stesso, di contestare la sussistenza di tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, senza alcuna limitazione, non essendo opponibili a lui gli esiti di un processo cui non ha preso parte, né la decisione del legale rappresentante di non impugnare l'avviso".

Cass. n. 18200/2021 ha poi ribadito che **il socio ha piena legittimazione a impugnare l'accertamento della società, qualora l'accertamento presupposto non sia stato notificato all'ente: "invero, l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e non notificato non è opponibile al socio e tale inopponibilità si traduce nella possibilità, per il socio stesso, di contestare la sussistenza di tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria"**

La legittimazione del socio a contestare l'evasione fiscale accertata nei confronti della società è stata inoltre affermata nel caso in cui l'avviso dell'accertamento a carico della società sia stato annullato per motivi formali (Cass. n. 39285/2021), anche per vizi relativi alla notifica a società estinta (Cass. n. 10723/2021).

Da ultimo Cass. n. 21356/2022, in un caso in cui l'accertamento presupposto era stato notificato alla società, quando il contribuente non era più socio, ha censurato la sentenza di secondo grado impugnata per aver *"erroneamente ritenuto che l'esistenza del giudicato nei confronti della società formatosi senza che al relativo procedimento partecipasse il socio determinasse una situazione in cui quest'ultimo non potesse avanzare contestazioni all'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti"*.

Le pronunce della Cassazione vanno quindi nella direzione di **riconoscere legittimazione al socio a contestare l'atto presupposto, non solo quando a ciò non abbia potuto provvedere la società (i.e. nei casi di omessa**

22 In questo senso si veda quanto affermato da Cass. SS.UU. 19.6.2012 n. 10027, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui *"definito il primo giudizio senza che nel secondo la sospensione sia stata disposta o ripreso il secondo giudizio dopo che il primo sia stato definito, la sospensione del secondo può solo essere pronunciata sulla base della norma in esame quando il giudice ritenga di non poggarsi sull'autorità della decisione pronunciata nel primo giudizio"* (conforme Cass. n. 16051/2022). Alcune sentenze stabiliscono invece che il secondo giudice potrebbe decidere in contrasto con la decisione del primo giudice (Cass. 25.8.2020 n. 17623, *ivi*).

notifica dell'atto alla società o di annullamento dell'atto per vizio formale), **ma anche nei casi in cui il socio sia uscito dalla compagine sociale oppure sia mutata la legale rappresentanza dell'ente** tra il periodo d'imposta accertato e il momento in cui viene notificato l'accertamento.

Tali ultime aperture sono senz'altro apprezzabili, perché mettono in luce casi evidenti in cui la società e il socio possono avere interessi divergenti, nonchè la società, essendo cambiato l'assetto partecipativo, potrebbe non avere gli stessi elementi informativi sul fatto accertato, che invece ha il socio intervenuto nella gestione sociale.

Si auspica quindi che in futuro la Cassazione possa rivedere integralmente il proprio orientamento, abbandonando certi schemi rigidi, che privano il socio del diritto di difesa.

8

Le conseguenze della riforma della tassazione dei dividendi

Dall'1.1.2018, per effetto della legge di bilancio per il 2018, i dividendi percepiti da persone fisiche su partecipazioni qualificate e non qualificate sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta del 26%²³.

Ciò significa che per i soci persone fisiche gli accertamenti personali saranno notificati direttamente alla società, che in qualità di sostituto dovrà rispondere anche delle imposte gravanti sui dividendi.

Si applicano quindi le disposizioni di cui all'art. 64 del DPR 600/73 e art. 35 del DPR 602/73.

La prima disposizione stabilisce che il sostituto d'imposta ha l'obbligo di applicare la ritenuta sui redditi soggetti a ritenuta alla fonte e che il sostituto ha facoltà di intervenire (intervento adesivo) nel giudizio del sostituto. La seconda prevede che **il sostituto risponde in solido con il sostituto** se il sostituto non ha effettuato la ritenuta e non ha effettuato i versamenti.

Per il sostituto si configura, quindi, un'obbligazione solidale dipendente e successiva, che scatta solo a condizione che il sostituto non abbia effettuato la ritenuta e non abbia effettuato i versamenti.

Il che, appunto, si verifica proprio in caso di accertamento di utili extracontabili, in cui i ricavi neri si presumono distribuiti ai soci senza che la società abbia operata alcuna ritenuta alla fonte.

Si prevede quindi che, anche in caso di tassazione dei dividendi con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, i soci possano essere destinatari dell'avviso di accertamento per il recupero dell'imposta, quali coobbligati.

L'atto notificato al sostituto chiaramente dovrà essere motivato negli stessi termini indicati sopra: non si ritiene pertanto sufficiente, per attivare la responsabilità del socio sostituto, il mero richiamo agli atti notificati alla società²⁴.

Il socio ha infatti interesse a contestare, impugnando il suo accertamento, sia il fatto accertato a carico della società, sia la presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile.

Inoltre, fintanto che il socio non abbia ricevuto l'avviso di accertamento, egli può intervenire nel processo della società ex art. 105 c.p.c. per sostenerne le ragioni, essendo interessato a non subire la rivalsa.

23 Si prevede una disciplina transitoria, per cui alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate deliberate fino al 31.12.2022 e formatesi con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31.12.2017 si applica la concorrenza parziale al reddito nella misura del 40%, 49,72% e 58,14%.

24 Si vedano sopra le considerazioni sulla motivazione *per relationem*.