



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

Novità e conferme nella giurisprudenza recente in tema di accertamento di utili extracontabili delle società di capitali a ristretta compagine (*)

*di Francesco V. Albertini
Ricercatore di Diritto tributario
Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria"
Università degli Studi di Milano*

ABSTRACT

The paper considers the recent developments of the well-known case-law according to which profits off-established in respect of capital companies in small team are allegedly attributed to its shareholders, in the absence of a formal resolution. Of this approach they are brought to light the compatibility problem with the current system of taxation of capital companies income and the potential harmfulness of the shareholders' right to defense, because both the undoubted distribution presumption, both extension - postulated in some judgments - res judicata formed between companies and Administration, which precludes the members themselves to challenge themselves the corporate profit determination, the assumption of the individual tests.

SINTESI

Lo scritto considera i recenti sviluppi del noto orientamento giurisprudenziale in base al quale gli utili extracontabili accertati nei riguardi delle società di capitali a ristretta compagine sono presuntivamente imputati ai soci, in assenza di una formale delibera. Di tale orientamento sono posti in luce la problematica conciliabilità con l'ordinamento attuale dell'imposizione dei redditi delle società di capitali e la potenziale lesività del diritto di difesa dei soci, a causa sia dell'indubbia presunzione di distribuzione, sia dell'estensione - postulata in alcune sentenze - del giudicato formatosi tra società ed Amministrazione, che preclude ai soci stessi di contestare autonomamente la determinazione dell'utile societario, presupposto degli accertamenti individuali.

SOMMARIO: 1. Gli attuali approdi della Corte di Cassazione – 2. Problematica conciliabilità della imputazione per presunzione con l'ordinamento attuale delle imposte sul reddito – 3. La presunzione di distribuzione – 4. Segue. Gli utili imputabili – 5. I rapporti fra gli accertamenti della società e dei soci – 6. Segue. Profili processuali – 7. Segue. L'intervento adesivo-dipendente dei soci nel giudizio promosso dalla società quale temperamento all'estensione, postulata dalla giurisprudenza, del giudicato destinato a formarsi nel medesimo

* Lo scritto è destinato agli Studi in onore del Prof. Gianfranco Gaffuri, di prossima pubblicazione.

1. Gli attuali approdi della Corte di Cassazione

Secondo un noto e risalente orientamento giurisprudenziale¹, si presumono distribuiti pro quota ai soci gli utili extracontabili accertati nei riguardi delle società di capitali – di regola a responsabilità limitata – a ristretta compagine².

Tale indirizzo – sfornito di autentico sostegno normativo³, anzi contrastante con l'ordinamento dell'imposizione reddituale – avalla la prassi dell'Amministrazione che, ogni qualvolta accerti maggiori utili prodotti da una società con tali caratteristiche, ma non rinvenga presso la stessa detti utili o traccia di una formale distribuzione dei medesimi, imputa il maggior reddito ai soci, similmente a quanto accade per le una società di persone.

Nell'ambito del meccanismo presuntivo, il fatto noto dal quale si desume la distribuzione degli utili extracontabili non è dato – ad avviso della Cassazione – dall'esistenza dei medesimi, ma è rinvenuto proprio nella esiguità del numero dei soci e nel «vincolo di solidarietà e di reciproco controllo» che di regola, in tali

¹ Le origini del meccanismo di attribuzione ai soci del n. maggior reddito accertato nei confronti di una società di capitali a ristretta base partecipativa si situano ben prima della Riforma tributaria del 1971-1973, come ricordano E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in F. TESAURO, *L'imposta sui redditi delle società*, Bologna, 2007, 519 e 549, s.; A. BENAZZI, *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2001, 325, s.; F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *RTDT*, 2013, 120, s., ai quali si rinvia anche per i richiami alla dottrina anteriore e successiva alla Riforma.

² I confini della limitatezza della compagine risultano evanescenti in assenza di una definizione legislativa; la giurisprudenza ha fatto talora riferimento ad una base sociale composta da fino a cinque soci per le società a responsabilità limitata, soci per lo più, ma non di necessità, legati da vincoli familiari: cfr., in proposito F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 121; S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 707; A. BENAZZI, *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, cit., 325, ss..

³ Si tratta, invero, di presunzione semplice, secondo la tendenza giurisprudenziale prevalente: cfr., ad es. Cass., Sez. VI-tributaria, 20 aprile 2016, n.8007. Anzi, secondo A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 576, la presunzione in parola «attenendosi esclusivamente al dato normativo, ... non dovrebbe avere cittadinanza nel nostro ordinamento». Si vedano anche A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, in *Rass. trib.*, 2013, 1115, e A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base, tra induzioni ragionevoli e abnormità istruttorie*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, 88, ss.. La qualificazione in termini di presunzione semplice è, nondimeno, controversa nella giurisprudenza della Cassazione: si rinvia, *infra*, al paragrafo 3.

ipotesi, caratterizza la gestione sociale⁴. Dal canto suo, il socio può sottrarsi all'imputazione provando che i maggiori ricavi non siano stati, in realtà, distribuiti, bensì accantonati ovvero reinvestiti dalla società⁵.

L'orientamento è talmente radicato nella giurisprudenza della Corte Suprema da essere ripetuto quasi tralatiziamente, omettendo di soffermarsi su quali siano i precisi effetti della presunzione di distribuzione. In particolare, non è sovente qualificata la natura del reddito imputato pro quota ai soci.

È frequente il riferimento ad un «reddito da partecipazione» imputato al socio⁶, quasi che l'imposizione del maggior reddito derivante dall'accertamento dell'utile extracontabile avvenga soltanto in capo ai soci e non anche nei riguardi della società, analogamente a quanto è previsto per le società di persone. Svitati arresti – anche riferibili ad annualità ricadenti nel regime anteriore alla riforma Ires – recano, tuttavia, indicazioni di segno opposto⁷.

Di recente, la Cassazione tributaria ha affermato che la doppia imposizione – economica, nel caso di specie – dello stesso reddito imponibile in capo alla società (quale «utile») e ai soci (quale «provento»), non incorre nel divieto di doppia imposizione di cui all'art. 67, DPR n.600/1973, che «postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto», lasciando intendere che il maggior reddito fosse stato assoggettato ad imposta presso la società e, successivamente, in misura integrale ripartito e tassato in capo

⁴ Così si esprime Cass., Sez. VI-tributaria, 5 dicembre 2016, n.24838. In tale prospettiva, «la sussistenza di utili extracontabili costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali». Si vedano anche, tra le più recenti, Cass., Sez. VI-tributaria, 7 dicembre 2016, n.25176; Cass., Sez. VI-tributaria, 7 dicembre 2016, n.25175; Cass., Sez. VI-tributaria, 5 dicembre 2016, n.24838; Cass., Sez. VI-tributaria, 5 luglio 2016, n.13702; Cass., Sez. VI-tributaria, 9 marzo 2016, n.4656.

⁵ Cass., Sez. VI-tributaria, 7 dicembre 2016, n.25176; Cass., Sez. VI-tributaria, 5 dicembre 2016, n.24838; Cass., Sez. VI-tributaria, 27 settembre 2016, n.19013; Cass., Sez. VI-tributaria, 26 settembre 2016, n.18800; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2016, n.15834; Cass., Sez. VI-tributaria, 5 luglio 2016, n.13702; Cass., Sez. trib., 25 maggio 2016, n.10793; Cass., Sez. VI-tributaria, 9 marzo 2016, n.4656.

⁶ Tra le più recenti, Cass., Sez. VI-tributaria, 29 novembre 2016, n.24315; Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2016, n.20141; Cass., Sez. VI-tributaria, 10 agosto 2016, n.16913; Cass., Sez. trib., 24 giugno 2016, n.13044; Cass., Sez. VI-tributaria, 5 maggio 2016, n.9117; Cass., Sez. VI-tributaria, 20 aprile 2016, n.8007.

⁷ Al reddito di capitale del socio fanno riferimento, ad es., Cass., Sez. trib., 29 luglio 2016, n.15834; Cass., Sez. VI-trib., 7 giugno 2016, n.11880, e Cass., Sez. VI-trib., 13 aprile 2016, n.7366.

ai soci⁸.

Nella giurisprudenza si registrano affermazioni non sempre coincidenti in ordine anche ad altri profili essenziali. Ci si riferisce ai rapporti fra gli accertamenti emessi nei confronti della società e dei soci, atti che, quantunque legati da un nesso di pregiudizialità-dipendenza, possono avere destini, anche processuali, autonomi.

Come meglio di vedrà nel seguito, non può accogliersi l'impostazione – che pare trasparire in molte pronunce⁹ – in base alla quale la definitività (amministrativa o a seguito di giudicato) dell'atto emesso nei confronti della società, determini l'incontestabilità della determinazione del maggior reddito (anche) da parte del socio. Tale impostazione costituisce, peraltro, la premessa – nell'ipotesi di contestuale pendenza dei giudizi promossi dalla società e dai soci contro i rispettivi accertamenti – dell'applicabilità della sospensione necessaria dei giudizi proposti dai secondi ai sensi dell'art. 295, c.p.c.. È questa, invero, la soluzione che si è delineata da ultimo con chiarezza in giurisprudenza¹⁰, anche al fine di attuare un coordinamento fra i giudizi promossi da società e soci, al fine di prevenire giudicati difformi.

Ci si propone, dunque, di considerare i vari aspetti di criticità dell'orientamento in parola che, da un lato, scarsamente si concilia con l'ordinamento attuale dell'imposizione reddituale, dall'altro compromette il diritto di difesa dei soci contribuenti.

⁸ Cass., Sez. trib., 25 maggio 2016, n.10793.

⁹ Cfr. Cass., Sez. trib., 10 gennaio 2013, n.441, nella quale si afferma che «*ove (come nella specie) il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene all'esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa*», con la conseguente preclusione per i soci di contestare l'accertamento del maggior reddito societario che costituisce il presupposto degli accertamenti emessi nei loro confronti, in sede d'impugnazione dei medesimi. Inoltre, Cass., Sez. VI-trib., 7 giugno 2016, n.11680, nella quale è espressamente menzionata l'«*efficacia riflessa del giudicato*» *Contra*, peraltro, Cass., Sez. VI-trib., 27 settembre 2016, n.19013.

¹⁰ Cfr. Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2016, n.20141; Cass., Sez. VI-trib., 10 agosto 2016, n.16913; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2016, n.15834; Cass., Sez. trib., 20 luglio 2016, n.14879; Cass., Sez. trib., 25 maggio 2016, n.10793; Cass., Sez. VI-trib., 2 dicembre 2015, n.24572, tra le ultime.

2. Problematica conciliabilità della imputazione per presunzione con l'ordinamento attuale delle imposte sul reddito

La giurisprudenza, come già osservato, omette sovente di enunciare quali siano gli effetti della presunzione di distribuzione e, in particolare, non qualifica la natura del reddito imputato pro quota ai soci.

La più parte delle sentenze della Corte di Cassazione – riguardanti fattispecie non soltanto precedenti alla riforma Ires - evoca il concetto di reddito di partecipazione, il quale, a sua volta, rimanda all'imposizione per trasparenza, tipica delle società di persone¹¹. La prospettiva di tassare soltanto nei riguardi dei soci l'utile extracontabile accertato nei confronti della società, si armonizzava con il sistema emergente dalla Riforma tributaria del 1971-1973, nell'ambito del quale imposizione per trasparenza e credito d'imposta erano strumenti fungibili per evitare la doppia imposizione economica degli utili societari, in capo alla società e ai soci. Com'è noto, l'ordinamento dell'imposizione reddituale precedente alla riforma Ires del 2003-2004, istituiva una «*rigida dicotomia*» fondata sulla tipologia societaria¹². Il reddito delle società di persone era – ed è ancora - imputato per trasparenza ai singoli soci, ed assoggettato ad imposizione nei confronti unicamente dei medesimi; le società di capitali erano soggette ad Irpeg sull'utile societario. Entrambi i congegni impositivi erano volti, nondimeno, ad evitare la doppia imposizione economica del reddito in capo alla società ed al socio¹³: la trasparenza implica(va) la radicale assenza di tassazione dalla società, mentre per le società di capitali alla doppia imposizione rimediava l'attribuzione del credito

¹¹ F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 121; E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 518, s.. Sull'imposizione per trasparenza si veda anche, in generale, P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione sulle società di persone*, Milano, 1996.

¹² Si veda, in proposito, E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 517, ss., il quale osserva, altresì, che «*l'omogeneità dei due trattamenti faceva sì che in dottrina si ritenesse l'utilizzo ordinario del credito d'imposta come una applicazione dell'IRPEG strutturalmente vicina al metodo di trasparenza*». F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 132, definisce la trasparenza «*nel precedente sistema ... un meccanismo perfettamente intercambiabile con il credito d'imposta per evitare il realizzarsi di fenomeni di doppia imposizione e collocare la tassazione degli utili societari a livello dell'aliquota personale del socio*».

¹³ Con riguardo al principio logico-giuridico che si oppone all'ammissibilità della doppia imposizione interna, cfr. M.C. FREGNI, *Appunti in tema di «doppia imposizione» interna*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, 14, ss..

d'imposta al socio in occasione della distribuzione di dividendi¹⁴.

In tale quadro, a fronte dell'impossibilità per i soci – in caso di accertamento di un maggior reddito in capo alla società e, successivamente, di maggiori dividendi o utili in capo a costoro – di godere del credito d'imposta¹⁵, l'imputazione per trasparenza dell'utile accertato nei riguardi della società di capitali a ristretta base partecipativa, consentiva di evitare la doppia imposizione concentrando l'imposizione direttamente e unicamente in capo ai soci, esattamente come per le società personali¹⁶.

Nel sistema attuale, tuttavia, se l'utile extracontabile accertato fosse imputato per trasparenza al socio ed assoggettato esclusivamente ad imposizione Irpef quale reddito da partecipazione, sfuggirebbe all'applicazione dell'Ires, risultando soggetto, paradossalmente, ad un trattamento più favorevole rispetto al reddito della società dichiarato e formalmente distribuito¹⁷. Inoltre, si determinerebbe la conseguenza che il reddito della stessa società sarebbe assoggettato ai diversi regimi impositivi: quello ordinario della *participation exemption*, per la parte dichiarata, e a quello della trasparenza per la parte accertata¹⁸.

È pur vero che l'attuale art. 116 del testo unico introduce un regime di trasparenza specifico per le piccole società a responsabilità limitata¹⁹; non si comprenderebbe, tuttavia, come un regime opzionale, sottoposto a precisi requisiti

¹⁴ E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 517, s.; G. PORCARO, *Decadenza dal diritto al credito d'imposta per omessa dichiarazione del dividendo e "principio di offensività" nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rass. trib.*, 1999, 1207, ss..

¹⁵ Ai sensi dell'art. 14, comma 5, DPR n.917/1986, nella formulazione previgente.

¹⁶ Così F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 132, ss., secondo il quale, inoltre, «la trasparenza (anche quella applicata dall'Amministrazione Finanziaria trasformando gli utili presuntivamente distribuiti ai soci in reddito di partecipazione presuntivamente imputato) ... elimina qualunque doppia imposizione in quanto il reddito societario viene tassato una sola volta in capo al socio andando del tutto esente in capo alla società e sconta una tassazione pari all'aliquota marginale massima del socio».

¹⁷ Come osserva F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 134.

¹⁸ E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 519, nota 6.

¹⁹ E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 519, s., osserva che l'ordinamento attuale si caratterizza per «l'accentuazione delle differenze fra la disciplina fiscale prevista per le società di persone da quella riservata alle società di capitali», ma, nel contempo, per «l'impossibilità di associare univocamente ad ogni forma societaria una sola disciplina tipica»; invero, «l'odierna imposizione sui redditi delinea, accanto ai modelli "ordinari"» «alcuni istituti opzionali che possono condizionare fortemente il risultato fiscale dei contribuenti».

e condizioni, potesse essere esteso a contribuenti che tale opzione non hanno esercitato (e sono, nell'ipotesi in cui l'evasione d'imposta sia definitivamente accertata, immeritevoli di un trattamento di favore).

Emerge dalla giurisprudenza, peraltro, anche l'esistenza di casi in cui gli uffici assoggettano ad imposizione l'utile extracontabile sia in capo alla società, sia nei riguardi dei soci, quale reddito di capitale. Ne deriva una doppia imposizione economica che, nell'ordinamento anteriore alla riforma Ires, risultava impossibile neutralizzare non potendo i percettori dei dividendi fruire del credito d'imposta Irpeg, in relazione ai dividendi non dichiarati, a motivo della preclusione di cui all'art. 14, comma 5, DPR n.917/1986, nel testo in vigore fino al 2003²⁰.

Tale impostazione non è più compatibile neppure con l'ordinamento attuale, che pure tollera, anzi presuppone, una doppia imposizione parziale o attenuata²¹ dell'utile, che costituisce imponibile Ires per la società ed è nuovamente assoggettato ad imposizione in capo al socio persona fisica, quale reddito da capitale solo *pro quota* (49,72%) o, eventualmente, per intero, ma con ritenuta alla fonte (del 26%)²².

Non può condividersi la giustificazione²³ della doppia imposizione economica dell'utile accertato, che determina l'imposizione integrale dell'utile quale reddito (imprenditoriale) della società e quale reddito di capitale dei soci. La prospettiva di assoggettare a doppia imposizione economica piena il maggior utile accertato determinerebbe un trattamento deteriore per i soci, risolvendosi in una sanzione

²⁰ Cfr. F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 121, nota 3; M. BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a «ristretta base» tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, 433; D. STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, in *Corr. trib.*, 2004, 1011; M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 426.

²¹ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2, Parte speciale, 10^a ed., Milano, 2016, 47, s., e M.C. FREGNI, *I dividendi*, in F. TESAURO, *L'imposta sui redditi delle società*, Bologna, 2007, 135, ss..

²² Secondo E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 551, anche dal regime di cui all'art. 116 possono trarsi argomenti a favore della necessità di contenere la doppia imposizione degli utili delle s.r.l. quando i soci sono persone fisiche. Tale Autore osserva, inoltre, che obiettivo dell'opzione prevista per le s.r.l. a ristretta base proprietaria è quello di evitare la più onerosa doppia imposizione nei confronti delle persone fisiche, come avviene tipicamente per le società di persone.

²³ Cfr. Cass., Sez. trib., 25 maggio 2016, n.10793.

impropria²⁴, illegittima in quanto – oltre ad essere priva di fondamento normativo, a differenza della previgente preclusione di detrazione dei crediti d'imposta relativi a dividendi non dichiarati, ex art. 14, 5° comma, DPR n.917/1986, nel testo vigente fino al 2003 – duplica l'applicazione delle sanzioni tipiche applicate a seguito dell'accertamento del maggior reddito, alla società e ai soci²⁵.

Se, quindi, la duplice rilevanza ai fini impositivi dell'utile societario, soggetto ad IRES all'origine e, una volta presuntivamente distribuito ai soci, quale reddito di capitale, si rivela più conforme al disegno della riforma del 2003-2004²⁶, occorre nondimeno che i soci di società di capitali a ristretta base proprietaria siano tassati in misura non diversa da quella prevista dalla legge, che presuppone l'applicazione delle regole della *participation exemption*.

Non si ritiene, quindi, che l'orientamento giurisprudenziale in esame debba essere definitivamente e *tout court* archiviato²⁷. Se, invece, «il discrimen impositivo» fra le società di persone e quelle di capitali si giustifica «in base al regime degli utili», la cui disciplina civilistica è diversa per quelli spettanti ai soci delle società di persone, da un lato, e a quelli delle società di capitali, dall'altro²⁸,

²⁴ Similmente, l'indetraibilità del credito d'imposta sugli utili distribuiti dalla società di capitali, qualora questi non fossero evidenziati nella dichiarazione dei redditi dei soci o la medesima fosse stata omessa, era qualificata come sanzione impropria dalla dottrina: cfr. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 282, il quale definisce (279) sanzioni improprie o atipiche «*quegli strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva, concorrente con altre funzioni e non prevalente*». Si veda, inoltre, G. PORCARO, *Decadenza dal diritto al credito d'imposta per omessa dichiarazione del dividendo e "principio di offensività" nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, cit., 1194, ss., in particolare 1214, ss..

²⁵ Osserva F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 134, che «*se è vero che l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società, correttamente, non deve comportare un peggioramento della posizione del contribuente (la reazione dell'ordinamento a questi comportamenti illegittimi dei contribuenti è affidata, infatti, non all'accertamento in sé, ma alle sanzioni amministrative e penali tassativamente previste), appare alquanto strano che la stessa possa avere conseguenze migliorative della posizione del contribuente*».

²⁶ In questo senso si esprime anche F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 146.

²⁷ La presunzione in esame è stata definita, in linea di principio, «*ragionevole*» da D. STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, in *Corr. trib.*, 2004, 1011, ss.. E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 552, ritiene, invece, che l'introduzione del regime di trasparenza opzionale di cui all'art. 116, DPR n.917/1986, fornisca «*un segnale non univoco, ma comunque percettibile, verso l'erosione della legittimazione complessiva della presunzione di distribuzione*».

²⁸ Così M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, cit., 407 e 423, ss.. Cfr. anche E.

ben potrebbe accadere che, talvolta, nelle società di capitali si deroghi surrettiziamente alla regola che subordina la distribuzione dell'utile ai soci ad una delibera assembleare. E tuttavia, l'orientamento non può sottrarsi ad una riconciliazione, nei suoi corollari, con l'ordinamento attuale.

3. La presunzione di distribuzione

Un secondo motivo di perplessità sollevato dall'indirizzo in esame, attiene al congegno presuntivo che sorregge l'attribuzione dell'utile ai soci, in deroga alla prescrizione codicistica di una formale delibera²⁹, congegno che pecca, ad avviso della dottrina³⁰, di apoditticità.

Come detto, la giurisprudenza autorizza l'Amministrazione a limitarsi a provare l'esistenza del maggior utile ed il mancato rinvenimento del medesimo presso la società. La distribuzione è oggetto di una presunzione semplice³¹ nell'ambito della

MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 517, ss..

²⁹ Con riguardo alle società per azioni, l'art. 2433, c.c., (*"Distribuzione degli utili ai soci"*) dispone, al primo comma, che «*la deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364-bis, secondo comma*». Per quanto attiene alle società a responsabilità limitata, prevede il terzo comma dell'art. art. 2478-bis, c.c. (*"Bilancio e distribuzione degli utili ai soci"*), che «*la decisione dei soci che approva il bilancio decide sulla distribuzione degli utili ai soci*». Dall'approvazione del bilancio non sorge, anche nel caso delle società a responsabilità limitata, il diritto soggettivo del socio al percepimento dell'utile, come avviene nelle società di persone, ma è necessaria una specifica delibera, analogamente a quanto disposto dall'art. 2433 per le società azionarie.

³⁰ Secondo A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1127, «*allo stadio attuale di evoluzione della giurisprudenza di legittimità, la presunzione di distribuzione degli utili occulti si atteggia a presunzione ... de facto assoluta e, dunque, contrari (a tacer d'altro) all'art. 53 Cost. e al diritto del contribuente a essere assoggettato al "giusto tributo"*». Sulla struttura della presunzione in esame ed il relativo percorso inferenziale si veda anche ed ampiamente A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di "utili occulti"*, cit., 578, ss..

³¹ La Corte di Cassazione esclude, inoltre, che il congegno presuntivo in esame si risolva in una presunzione di secondo grado, trattandosi, invece, di una «*doppia presunzione*», vale a dire del ricorso a più presunzioni per provare fatti diversi tra loro. Cfr., ad es., Cass., 11 ottobre 2007, n.21415 e, di recente, Cass., 29 luglio 2016, n.15824; Cass., 24 giugno 2016, n.13094; Cass., 12 aprile 2016, n.7150, tutte della Sezione tributaria. Cass., Sez. VI-tributaria, 13 aprile 2016, n.7366, esclude che si possa ravvisare una presunzione di secondo grado perfino nel caso in cui il maggior utile della società sia stato, a sua volta, accertato presuntivamente, mediante l'applicazione degli studi di settore: secondo la Cassazione, «*la prima delle presunzioni si riferisce ... alla società e la seconda ai soci, sicché non è riconoscibile quella relazione di continuità "duplice" dell'inferenza*». In dottrina si vedano, in proposito, F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 130, s., e G. SCANU, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle "piccole" società di capitali tra ragione fiscale e difesa del contribuente*, in RTDT, 2012, 452.

quale il fatto noto coincide con la mera ristrettezza della base sociale, che la giurisprudenza valorizza postulando un «*vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci*» nella gestione sociale³², non dissimile da una «*sorta di responsabilità tributaria oggettiva*»³³.

Non può essere condivisa l'affermazione, rinvenibile in alcune sentenze³⁴, secondo la quale si tratterebbe di una presunzione (legale) relativa – idonea, quindi, ad indurre *tout court* l'inversione dell'onere probatorio, con conseguente significativa limitazione delle *chances* difensive dei contribuenti – fondata sul disposto dell'art. 39, 1° comma, lett. d, DPR 29-09-1973, n.600. Tale norma, invero, attiene alla determinazione analitico-induttiva del reddito d'impresa e non reca alcuna indicazione in ordine alla attribuzione del medesimo.

La presunzione – semplice, come già osservato – che gli utili extracontabili accertati nei confronti delle società a ristretta base sociale siano stati informalmente distribuiti, fondata sul mero riscontro della compagine sociale, non attinge ai requisiti della gravità, precisione e concordanza che costituiscono i presupposti per il valido impiego del ragionamento inferenziale, ai sensi dell'art. 2729, cod. civ³⁵.

Si osserva, preliminarmente, che gli stessi confini della ristrettezza della

³² Cass., Sez. VI-tributaria, 5 dicembre 2016, n.24838, secondo la quale in tale prospettiva, «*la sussistenza di utili extracontabili costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali*». Inoltre Cass., Sez. VI-tributaria, 24 luglio 2013, n.18032; Cass., Sez. VI-tributaria, 28 novembre 2014, n.25271.

³³ L'espressione è di S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti*, cit., 707, s., il quale contesta che il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo fra i soci, postulato dalla giurisprudenza, trovi fondamento nella disciplina codicistica delle società a responsabilità limitata. Cfr. anche A. BENAZZI, *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, cit., 325, ss., il quale rammenta che la giurisprudenza meno recente della Cassazione soleva evocare, tra i soci di società di capitali a ristretta compagine, addirittura il concetto di «*complicità*».

³⁴ Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2005, n.20851; Cass., Sez. VI-tributaria, 24 luglio 2013, n.18032. Più di recente, Cass., Sez. VI-tributaria, 5 maggio 2016, n.9117; Cass., Sez. VI-tributaria, 20 aprile 2016, n.8007, ed infine Cass., Sez. VI-tributaria, 13 aprile 2016, n.7366, che accredita un contrasto giurisprudenziale sulla natura della presunzione, senza prendere posizione in proposito.

³⁵ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, 702, al quale si rinvia anche a proposito del significato di regola attribuito ai requisiti della presunzione semplice, previsti dall'art. 2729, c.c., e, dello stesso Autore, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1123.

compagine sociale si rivelano evanescenti, in mancanza di una definizione legislativa: si sono talvolta indicate soglie numeriche – tre, cinque soci, nell’ambito delle società a responsabilità limitata – e si è fatto altresì riferimento ai vincoli di coniugio, parentela e affinità tra i soci³⁶. In ogni caso, a prescindere dal mero dato numerico, l’operatività del congegno inferenziale implica «che la ristretta base sociale e/o familiare – cioè il fatto noto alla base della presunzione – abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio»³⁷.

Ma soprattutto, per costituire valida prova la presunzione deve essere la conseguenza – se non univoca, quantomeno – più probabile del fatto noto, in rapporto ad altre deducibili, alla luce di un procedimento logico basato sul criterio dell’*id quod plerumque accidit*. Ogni qualvolta si ravvisi un’altra ipotesi altrettanto verosimile rispetto alla distribuzione occulta dei maggiori utili ai soci, l’accertamento non può ritenersi sorretto da una valida presunzione.

La mera ristrettezza della compagine sociale, tuttavia, non consente, di per sé, di trarre univocamente o con maggiore probabilità, rispetto ad altre possibili, la conclusione che i maggiori utili accertati in capo alla società siano stati effettivamente distribuiti ai soci³⁸. Altre diverse conclusioni sono, infatti, ipotizzabili con uguale grado di probabilità, quali la destinazione delle disponibilità alla creazione di riserve occulte, alla creazione di fondi neri da utilizzare per il pagamento di costi non contabilizzati o ad altri usi, l’appropriazione dei maggiori utili da parte di chi amministra, eventualmente non socio né legato ai soci da

³⁶ Cfr., in proposito, A. BENAZZI, *Sulla attribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria del maggior reddito accertato nei confronti della società*, cit., 325, ss., e S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti*, cit., 707, ss. Secondo E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 553, il limite di dieci soci stabilito dall’art. 116 del testo unico per poter validamente esercitare la relativa opzione per la trasparenza, «può essere utilmente adoperato anche per la presunzione di distribuzione». La recente Cass., Sez. VI-tributaria, 5 luglio 2016, n.13702, fa riferimento a quattro soci di società a responsabilità limitata.

³⁷ Così Cass., Sez. VI-tributaria, 12 aprile 2016, n.7150.

³⁸ Osserva E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, cit., 552, che dalla disciplina dell’art. 116, testo unico, «emerge un segnale non univoco, ma comunque percettibile, verso l’erosione della legittimazione complessiva della presunzione di distribuzione»³⁸; invero, «delineando un trattamento opzionale, il legislatore sembra infatti riconoscere che l’imputazione trasparente possa derivare dalla volontà sociale, ma non sia necessariamente aderente all’*id quod plerumque accidit*».

rapporti di parentela³⁹.

La ristretta base partecipativa societaria può, semmai, quale mero indizio, costituire l'incipit di un iter accertativo che acquisisce concretezza e legittimità solo se sorretto da ulteriori elementi indiziari⁴⁰. È onere degli uffici ricercare – valendosi anche degli ampi poteri istruttori dei quali l'ordinamento li dota – ulteriori elementi e circostanze, collocabili nel periodo d'imposta accertato o nei successivi, dai quali sia possibile desumere l'avvenuta erogazione dell'utile dalla società al socio: ci si riferisce, a titolo di esempio, a movimenti bancari sui conti riferibili ai soci, ricollegabili per entità agli utili extracontabili accertati; acquisti immobiliari; operazioni finanziarie; polizze per rendite vitalizie o pensionistiche. Anche il tenore di vita dei soci può fornire elementi a sostegno della presunzione di distribuzione dell'utile societario⁴¹.

Nella prospettiva del socio che intenda contrastare l'imputazione, la facoltà, assegnatagli dalla giurisprudenza, «*di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti*»⁴², lo pone in una posizione nettamente svantaggiata. Non soltanto, invero, la prova negativa della mancata percezione di utili occulti, si rivela una «*probatio diabolica*», ma anche la prova che gli utili sono stati accantonati dalla società o dalla stessa reinvestiti risulta anch'essa, il più delle volte, assai difficile da fornire, se si considera che gli accantonamenti e i reinvestimenti, in quanto effettuati con utili in nero, non possono risultare dalla

³⁹ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., 702, e A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base*, cit., 93, secondo il quale «*perché sussista una ragionevole certezza di avvenuta distribuzione dell'utile occulto della società, occorre indefettibilmente che... la distribuzione dei dividendi sia ipotesi ...assolutamente convincente (e incommensurabilmente più ragionevole di tutte le ipotesi alternative)*». In giurisprudenza, Cass., sez. V, 17 giugno 2009, n.14046, che ha qualificato come apodittica la comune affermazione secondo cui l'imputazione al socio dei maggiori utili societari nelle società a ristretta base sociale appare dettata dal buon senso e dall'*id quod plerumque accidit*.

⁴⁰ In questo senso Cass., Sez. trib., 20 marzo 2000, n.3254.

⁴¹ Così A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1126; inoltre F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, cit., 126, e A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base*, cit., 93.

⁴² Cass., Sez. VI-tributaria, 5 dicembre 2016, n.24838.

contabilità ufficiale della società⁴³.

In realtà, soltanto se l'ufficio fornisce la prova – presuntiva, ma rispettosa dei requisiti di cui all'art. 2729, c.c. – della distribuzione degli utili, può legittimamente sorgere e risulta effettivamente assolvibile l'onere dei soci di fornire la prova contraria. Ma trattandosi di presunzione semplice è possibile per il socio contestare la stessa attendibilità del ragionamento inferenziale⁴⁴ ponendo in discussione i fatti indice che, insieme alla ristretta base sociale rendono più plausibile, rispetto ad altre possibili, l'ipotesi dell'avvenuta distribuzione occulta degli utili in nero accertati in capo alla società⁴⁵.

Si osserva, per completezza, che anche la ripartizione del maggior reddito fra i soci deve essere frutto di una presunzione ragionevole, sorretta da ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti, dato che, di regola, i soci rivestono ruoli diversi nella gestione societaria. Non riflette, invero, la comune esperienza ciò che la giurisprudenza di regola assume, vale a dire che sia stato distribuito un ammontare corrispondente all'intero utile extra-bilancio accertato e che tale ammontare sia stato ripartito in base alle quote del capitale sociale⁴⁶; devono, infatti, essere vagliate altre circostanze – *quali l'apporto di ciascun socio nel conseguimento e nella gestione degli utili accertati, oltre agli equilibri interni alla compagine sociale*⁴⁷ – al fine di dedurre la ripartizione degli utili in percentuali non

⁴³ A. CONTRINO, *Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione occulta di utili*, cit., 701, ss.. Inoltre, S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, cit., 712, e A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di "utili occulti"*, cit., 503, il quale avverte che in talune ipotesi – come quelle della creazione di fondi in nero o riserve occulte della società, per definizione non contabilizzati e, quindi, non dimostrabili – si verifica una «vera e propria impossibilità della prova contraria».

⁴⁴ Avverte A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base*, cit., 89, s., che «quando un contribuente contrasta la prova avversaria proposta nelle forme della presunzione semplice, il fondamentale punto di attacco ... è sempre evidentemente l'attendibilità della presunzione».

⁴⁵ A. MARCHESELLI, *La presunzione di distribuzione degli utili societari delle c.d. società a ristretta base*, cit., 92, ss..

⁴⁶ F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 128; inoltre M. BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a «ristretta base»*, cit., 433, ss., il quale segnala «la difficoltà di concepire gli accertamenti presuntivi a carico dei soci nell'ambito di schemi di automatica applicazione, senza alcun vaglio critico in ordine alla posizione ricoperta dai soci stessi in ambito societario».

⁴⁷ Così F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 128,

corrispondenti alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale, fino ad escludere, eventualmente, che alcuni soci ne abbiano beneficiato.

4. Segue. Gli utili imputabili

È insito nella struttura della presunzione in esame – tendente a provare la distribuzione ai soci dei maggiori utili – un ulteriore limite, che attiene alla tipologia di rettifiche da cui scaturisce il maggior reddito in capo alla società e che si traduce nel tradizionale, ma talora disatteso, riferimento, ai fini dell'imputazione ai soci, dei soli utili extra-bilancio⁴⁸.

I ricavi extracontabili e le somme corrispondenti a costi inesistenti, invero possono essere tecnicamente distribuiti; non è, invece, compatibile con il concetto stesso di distribuzione un maggior utile societario derivante da rettifiche relative ad operazioni che non abbiano creato una effettiva disponibilità monetaria⁴⁹.

Solo, dunque, gli accertamento di maggiori imponibili della società ai quali sia correlata l'emersione di una disponibilità monetaria, possono determinare un maggior utile distribuibile ai soci: a tali ipotesi possono essere ricondotte, come anticipato, le rettifiche derivanti dal riscontro di ricavi non contabilizzati o contabilizzati in misura inferiore al reale⁵⁰, e di costi fittizi, corrispondenti ad

il quale fa specifico riferimento a «i vincoli, le responsabilità e/o le gerarchie familiari od aziendali esistenti all'interno del gruppo».

⁴⁸ A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., 608, il quale segnala un «recente orientamento degli uffici fiscali che applicano la presunzione in oggetto anche nel caso in cui la contestazione addebitata alla società sia la mera indeducibilità fiscale di costi».

⁴⁹ A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., 608; F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 129; D. STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, cit., 2004, 1009; M. BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi dell'ambito delle società a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, cit., 2004, 431.

⁵⁰ Suscita perplessità, nondimeno, la circostanza che l'accertamento del maggiore utile extrabilancio dipenda da ricavi rideterminati in base agli studi di settore e, quindi, a loro volta presunti. Cass., Sez. VI-tributaria, 13 aprile 2016, n.7366, avalla tale impostazione affermando che «non v'è interferenza alcuna fra le modalità con le quali il maggior reddito è accertato in capo alla società e le modalità con le quali è accertata una distribuzione di utili a favore dei soci, essendo la prima attività di accertamento un "prius" storico rispetto alla seconda e non essendovi collegamento logico inferenziale tra l'uno e l'altro, ma pura e semplice priorità fattuale», dato che «la prima delle presunzioni si riferisce ...alla società e la seconda ai soci, sicché non è riconoscibile quella relazione di continuità "duplice" dell'inferenza».

operazioni finalizzate, appunto, a creare disponibilità monetarie presso la società. Non ha senso, diversamente, presumere la distribuzione di utili ai soci qualora l'accertamento del maggior imponibile scaturisca dalla disconosciuta deducibilità di costi, in quanto non inerenti o imputati in violazione del principio di competenza o, ancora, esposti in bilancio in misura superiore al consentito. In tali ipotesi, si ribadisce, la società non ha percepito alcuna somma distribuibile ai soci. Irrilevanti ai fini di presumere una distribuzione occulta ai soci sono anche le rettifiche delle valutazioni di poste dell'attivo patrimoniale, iscritte in bilancio per valori inferiori a quelli minimi previsti dalle norme fiscali: ci si riferisce, ad esempio, alla svalutazione delle immobilizzazioni materiali o finanziarie ovvero alla svalutazione del magazzino⁵¹.

Si ravvisa, nei casi menzionati, un'impossibilità della distribuzione, prima ancora dell'infondatezza della presunzione della medesima.

5. I rapporti fra gli accertamenti della società e dei soci

Proseguendo nella disamina degli aspetti di problematicità che l'orientamento giurisprudenziale in esame in parola solleva, si considerano ora quelli attinenti ai rapporti fra gli accertamenti emessi nei confronti della società e quelli riguardanti i soci ed i risvolti processuali di tali rapporti.

Il nesso fra l'accertamento – recante la determinazione dell'utile extracontabile – emesso nei confronti della società, e quelli dei soci è qualificabile in termini di pregiudizialità-dipendenza⁵². Il primo atto, infatti, costituisce il presupposto dei secondi, nel senso che reca le premesse di fatto e di diritto che sono alla base delle

⁵¹ F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria*, cit., 130.

⁵² Cass., Sez. V, 25 maggio 2016, n.10793, afferma che l'accertamento del maggior utile societario costituisce «un indispensabile antecedente logico-giuridico rispetto a quello nei confronti dei soci» e ravvisa un «rapporto di pregiudizialità in senso tecnico» fra i processi instaurati dalla società e dai soci. Conformi Cass., Sez. VI-trib., 10 agosto 2016, n.16913; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2016, n.15834; Cass., Sez. VI-trib., 9 marzo 2016, n.4656; Cass., Sez. VI-trib., 31 ottobre 2014, n.23323; Cass., Sez. trib., 31 gennaio 2011, n.2214. Si segnala, peraltro, che, secondo Cass., Sez. VI-trib., 5 maggio 2016, n.9117, «può ... notificarsi avviso di accertamento inerente al maggior reddito di partecipazione nei confronti del socio di società di capitali a ristretta base, anche in caso di condono fiscale della società, i cui effetti "preclusivi" non si estendono ai soci, stante la distinta soggettività e posizione fiscale di questi ultimi». Conforme, Cass., Sez. VI-trib., 20 aprile 2016, n.8007.

pretese fiscali rivolte ai soci; è dalla determinazione di un utile extracontabile, invero, che l'ufficio deduce i dividendi occulti imputati ai medesimi⁵³.

La dottrina e la migliore giurisprudenza hanno da tempo riconosciuto – nell'ambito di ogni tipo di processo – la pienezza delle facoltà difensive dei titolari dei rapporti dipendenti⁵⁴. Tuttavia, le conseguenze procedurali e processuali che la giurisprudenza recente trae dall'applicazione del modulo presuntivo in esame sembrano andare in direzione contraria.

Procedendo con ordine, dalla disamina della giurisprudenza recente di legittimità si desume, anzitutto, che non è prevista la notifica dell'accertamento emesso nei confronti della società ai soci⁵⁵, dei quali, quindi, non è ammessa la legittimazione ad impugnarlo, anche unitamente a quello individuale⁵⁶.

Inoltre, la Cassazione, nelle sentenze recenti, postula, di regola, che la definitività dell'accertamento emesso nei confronti della società – sia che derivi dalla mancata impugnazione del medesimo, sia che faccia seguito a sentenza di rigetto del ricorso, trascorsa in giudicato – renda incontestabile l'esistenza del maggior reddito anche nei confronti dei soci, ai quali è lasciata la sola possibilità di contestarne l'imputazione⁵⁷.

⁵³ A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 117, ss..

⁵⁴ Cfr. E. ALLORIO, *Trent'anni di applicazione del codice di procedura civile*, cit., p. LXVI; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, *Le tutele di merito, sommarie ed esecutive*, 2^a ed., Torino, 2012, 194.

⁵⁵ Cfr. Cass., Sez. V, 24 giugno 2016, n.13094.

⁵⁶ A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1118.

⁵⁷ Cass., Sez. trib., 10 gennaio 2013, n.441, afferma che, se il maggior reddito è stato accertato in via definitiva in capo alla società, «il giudizio nei confronti del socio è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa». Secondo Cass., Sez. VI-trib., 11 aprile 2016, n.7103, è preclusa al socio, impugnando l'accertamento individuale, la possibilità di contestare «vizi formali di nullità dell'avviso di accertamento notificato alla società (per violazione del contraddittorio, mancata notifica del processo verbale di constatazione e mancato rispetto delle necessarie autorizzazioni dell'Autorità giudiziaria ai fini della verifica fiscale)», qualora tale atto sia divenuto definitivo nei confronti della stessa società, «essendo oggetto del contendere, nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo a carico del socio, l'applicabilità della presunzione di distribuzione dei maggiori utili extra-contabili». L'efficacia riflessa del giudicato formatosi tra società ed Amministrazione, nei confronti dei soci, soggetti estranei a tale processo, ma titolari di diritti dipendenti o subordinati alla situazione giuridica in esso definita, è affermata anche da Cass., Sez. VI-trib., 24 novembre 2015, n.23899, e Cass., Sez. VI-trib., 4 dicembre 2015, n.24793. Cass., Sez. VI-trib., 7 giugno 2016, n.11680, esclude tale effetto preclusivo in caso di giudicato formatosi su questioni di rito. In tale criticabile prospettiva, avverte A. PERRONE, *Perché non convince la*

In caso di contestuale pendenza, infine, dei giudizi promossi da società e soci contro i rispettivi atti, l'indirizzo da ultimo consolidatosi è quello che prevede la sospensione – necessaria, ai sensi dell'art. 295, c.p.c. – dei giudizi proposti dai soci in attesa della decisione definitiva del giudizio proposto dalla società⁵⁸, il cui giudicato, quindi, pare destinato ad imporsi anche negli altri processi. Minoritario e, in anni più recenti, abbandonato⁵⁹ è, infatti, l'indirizzo che postulava – per le impugnazioni degli accertamenti della società e dei soci – il litisconsorzio necessario⁶⁰.

6. Segue. Profili processuali

Come anticipato, non può essere condivisa l'impostazione – desumibile da un recente, ancorché non univoco indirizzo della Corte Suprema⁶¹ – secondo la quale, nel giudizio proposto dai soci contro gli accertamenti individuali sarebbe preclusa la contestazione del presupposto, costituito dall'accertamento emesso nei confronti della società, qualora tale atto sia divenuto, per qualsivoglia ragione, definitivo.

Benché il rapporto esistente fra l'accertamento della società e quelli dei soci sia qualificabile, come detto, in termini di pregiudizialità-dipendenza, il giudicato formatosi nel processo fra società ed amministrazione non estende i suoi effetti ai soci che non abbiano partecipato, neppure come parti accessorie – in virtù di intervento volontario adesivo o a seguito di chiamata in causa – al giudizio sull'atto

presunzione di distribuzione di utili "occulti" nelle società di capitali a ristretta base proprietaria, cit., 577, «la difesa del socio è ...tanto preclusa quanto inutile». Ammettono, invece, la facoltà del socio di contestare anche l'esistenza dei maggiori utili accertati nei riguardi della società, escludendo, pertanto, l'efficacia riflessa del giudicato fra società ed Amministrazione, Cass., Sez. VI-trib., 27 settembre 2016, n.19013; Cass., Sez. trib., 24 luglio 2013, n.17966.

⁵⁸ Si vedano le sentenze citate, *retro*, alla nota 10.

⁵⁹ Come, parrebbe, l'impostazione che duplica nei riguardi delle società di capitali a ristretta compagine – a seguito dell'accertamento dei maggiori utili extracontabili - il modello impositivo tipico delle società di persone. Cfr., Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2016, n.20141; Cass., Sez. trib., 25 maggio 2016, n.10793; Cass., Sez., VI-trib., 2 dicembre 2015, n.24752.

⁶⁰ La Cassazione, in sintesi, estendeva al caso di specie il proprio orientamento - cfr, per tutte, Cass., Sez. un., 4 giugno 2008, n.14815 - dell'ultimo decennio a proposito dei giudizi in materia di redditi prodotti in forma associata. Si rinvia, in proposito, a F. RASI, *La "trasparenza per presunzione" delle società a ristretta base proprietaria, cit., 136, ss., e 142, ss.*

⁶¹ Si rinvia, *retro*, alla nota 57.

pregiudiziale⁶². Non può, a fortiori, ipotizzarsi un'efficacia *ultra partes* – se non nei confronti di successori ed aventi causa – del provvedimento definitivo⁶³.

Le facoltà difensive dei titolari di rapporti dipendenti⁶⁴ devono potersi esplicitare pienamente in tutte le vicende ipotizzabili a seguito della notifica degli accertamenti alla società ed ai soci.

Così, nell'ipotesi in cui la società non abbia impugnato il suo accertamento e l'atto sia divenuto, quindi, definitivo, occorre ammettere i soci, in quanto soggetti distinti dalla società, a contestare – in vista dell'annullamento dell'atto emesso nei loro confronti⁶⁵ – anche le determinazioni dei maggiori redditi accertati in capo alla medesima, i quali, come detto, costituiscono il presupposto degli accertamenti individuali⁶⁶; all'opposta conclusione si opporrebbe il principio di difesa sancito dall'art. 24, Cost.. Ciò vale a maggior ragione se si considera che il socio, non legittimato ad impugnare l'avviso di accertamento della società, non può vedersi parimenti preclusa ogni contestazione con riguardo al maggior utile accertato se la società lascia diventare definitivo tale avviso⁶⁷.

⁶² C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, cit., 193, ss..

⁶³ In primo luogo, invero, ciascun destinatario di un atto di accertamento «ha il diritto di contestare i presupposti fattuali e giuridici alla base della pretesa fiscale rivolta nei suoi confronti»; inoltre, «la definitività di un atto impositivo non può mai essere opposta a un soggetto al quale l'Amministrazione finanziaria non abbia notificato l'atto stesso, così come non si può mai pretendere che il giudicato faccia stato nei confronti di un terzo estraneo alle parti processuali». Così A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1117, ss..

⁶⁴ Da tempo garantita: cfr. E. ALLORIO, *Trent'anni di applicazione del codice di procedura civile*, cit., p. LXVI; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, cit., 194.

⁶⁵ A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1118, il quale precisa, altresì, richiamandosi al principio di cui all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che tale possibilità del socio di contestare il presupposto del proprio accertamento presuppone, alternativamente, la necessità di allegare l'accertamento emesso nei confronti della società a quello notificato al socio ovvero la riproduzione, nel corpo del secondo, del contenuto essenziale del primo.

⁶⁶ A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1118, ss.. Anche la Corte Costituzionale, con l'ordinanza 29 gennaio 1998, n.5 – anteriore al revirement della Cassazione che ha sancito l'esistenza di un litisconsorzio necessario fra società e soci nelle controversie in materia di redditi da partecipazione: cfr., per tutte, Cass., Sez. un., 4 giugno 2008, n.14815 – ha riconosciuto, con riguardo alle società di persone e facendo leva sull'art. 24, Cost., che «deve sempre ritenersi consentita» al socio «allorché gli sarà notificato l'accertamento del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i suoi diritti, contestando anche nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione nonostante l'intervenuta definitività dell'accertamento del reddito societario ai fini llor».

⁶⁷ A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, cit., 1118.

Ma anche nel caso di pendenza di distinti giudizi promossi dalla società e da ciascun socio, a questi ultimi deve essere consentita la contestazione del rapporto pregiudiziale, sempre ai soli fini di contrastare il proprio accertamento individuale.

Mal si concilia, quindi, con il pieno esplicarsi del diritto di difesa del socio l'impostazione affermatasi nella recente giurisprudenza della Corte Suprema, che prescrive la sospensione necessaria, ai sensi dell'art. 295, c.p.c.⁶⁸, dei giudizi promossi dai soci, in vista della decisione definitiva del ricorso proposto dalla società.

Corollario dell'applicazione di tale istituto – la cui funzione è proprio quella di «evitare il contrasto di giudicati tra cause in rapporto di pregiudizialità-dipendenza»⁶⁹ – è, invero, che il giudicato formatosi nei rapporti fra la società e l'Agenzia è destinato ad imporsi anche nei confronti dei soci, parti dei giudizi sospesi, in contrasto con la regola che limita gli effetti del giudicato *ultra partes*. Proprio per tale motivo l'applicazione della sospensione per pregiudizialità dovrebbe, a rigore, essere limitata alle ipotesi in cui le parti della causa pregiudiziale sono le medesime della causa dipendente⁷⁰.

L'indirizzo che postula l'applicazione dell'art. 295, c.p.c., oltre a risultare

⁶⁸ Si osserva, per inciso, che – quantunque ammessa da una giurisprudenza costante (cfr. Cass., Sez. trib., 22 giugno 2001, n.8567; Cass., Sez. trib., 30 ottobre 2000, n.14281) – l'applicabilità dell'art. 295, c.p.c. nel processo tributario, al fine di regolare i rapporti fra giudizi concernenti atti in rapporto di pregiudizialità-dipendenza è stata negata da C. GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2001, 1223, ss., secondo il quale, introducendo l'art. 39, D.Lgs n.546/1992, «l'intenzione del legislatore non è stata ...sicuramente quella di regolare i rapporti di pregiudizialità tra giudizio tributario e altre giurisdizioni», ma «quella di inibire rigorosamente la sospensione dei processi tributari nonostante l'oggettiva presenza di nessi di pregiudizialità-dipendenza, privilegiando invece il generale principio della delibazione incidentale delle questioni pregiudiziali tutte, con la sola eccezione delle due specificamente indicate, che, non a caso, sono quelle destinate a sfociare in giudicati vevoli erga omnes». Attualmente, peraltro, l'art. 39, comma 1-bis, D.Lgs n.546/1992, aggiunto dall'art. 9, 1° c., lett. o), D.Lgs 24-09-2015, n.156, similmente all'art. 295, c.p.c., prevede che «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». Si vedano, in proposito, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Terza edizione, Torino, 2016, 168, s.; A. GAFFURI, *Sospensione del processo: cause*, *Commento all'art. 39, D.Lgs 31.12.1992, n.546*, in Tesauro, *Codice commentato del processo tributario*, Seconda edizione, Milano, 2016, 578, ss., in particolare 585, s..

⁶⁹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 168.

⁷⁰ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 168; A. GAFFURI, *Sospensione del processo: cause*, cit., 591, ss..

dissonante con la natura e la struttura del processo tributario⁷¹, determina un superamento dell'efficacia soggettiva del giudicato – che si estende, ai sensi dell'art. 2909, c.c., alle sole parti e agli aventi causa dalle stesse e non può essere opposto a coloro che non hanno partecipato al processo o non sono stati in grado di esserne parte⁷² – e contrasta inevitabilmente con i principi sanciti nell'art. 24, Cost., e nell'art. 6, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (C.e.d.u.)⁷³.

Si auspica dunque che, nella giurisprudenza futura della Corte Suprema, trovi affermazione l'indirizzo – che oggi parrebbe recessivo – che fa salva la facoltà del socio di contestare, oltre alla attribuzione presuntiva, anche l'esistenza dei maggiori utili societari, sulla base del principio secondo il quale *«la decisione presa in relazione all'accertamento del maggior reddito della società di capitali, non può svolgere alcuna efficacia di giudicato nei confronti del socio, nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo concernente il maggior reddito da partecipazione»*⁷⁴.

7. Segue. L'intervento adesivo-dipendente dei soci nel giudizio promosso dalla società quale temperamento all'estensione – postulata dalla giurisprudenza – del giudicato destinato a formarsi nel medesimo

Ferme le conclusioni raggiunte nel paragrafo che precede, un correttivo⁷⁵ all'orientamento giurisprudenziale prevalente può derivare, a tutela delle posizioni dei soci, dall'applicazione dell'intervento adesivo-dipendente.

⁷¹ C. GLENDI, *Sulla travagliata esperienza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, cit., 1232, osserva che *«tutta l'azione di prelievo sia per così dire segmentata attraverso la predeterminazione normativa di atti autonomamente impugnabili immediatamente produttivi di effetti che si consolidano ove non siano impugnati entro termini fissati a pena di decadenza ... e poi annullati dal giudice tributario ...non v'è posto per automatiche riflessioni ed estensioni di effetti, agendo i nessi di pregiudizialità-dipendenza, indubbiamente presenti tra molti di tali atti, non sul piano degli oggetti degli atti e dei relativi giudizi, bensì unicamente sul piano della cognitio e quindi quali dati rilevanti ai fini del giudizio di fondatezza o meno di ogni domanda, senza che dunque possa parlarsi di estensioni di giudicati, litisconsorzi necessari, litispendenze, continenze di causa»*.

⁷² F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 203, ss.. Cfr. anche C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume I*, cit., 194.

⁷³ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 203; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume I*, cit., 194.

⁷⁴ La trascrizione è da Cass., Sez. VI-trib., 27 settembre 2016, n.19013.

⁷⁵ Oltre alla riunione dei giudizi, ai sensi dell'art. 29, D.Lgs n.546/1992, ove possibile.

Con l'intervento adesivo dipendente o meramente adesivo⁷⁶ non viene fatto valere un diritto proprio, ma ci si limita a sostenere, appunto, le ragioni di una delle parti del giudizio. L'interesse del terzo, al quale la norma codicistica subordina la facoltà di intervenire, è da riferirsi alla situazione sostanziale legittimante e non all'interesse processuale ad agire di cui all'art. 100 dello stesso codice⁷⁷.

Per quanto attiene al processo civile, l'istituto affonda le radici proprio nella relazione di pregiudizialità dipendenza tra rapporti sostanziali; la situazione che legittima il terzo ad intervenire è costituita dalla titolarità di una posizione soggettiva giuridicamente dipendente dal diritto originariamente dedotto in giudizio⁷⁸. La titolarità del rapporto giuridicamente dipendente rileva, peraltro, soltanto quale presupposto legittimante all'intervento, ma non è dedotta in giudizio dal terzo. Questo non propone, si ribadisce, alcuna domanda relativa alla propria posizione soggettiva e il suo intervento non determina alcun allargamento dell'ambito oggettivo del processo originario⁷⁹.

Si è in passato discusso, in seno alla dottrina del processo civile, se l'intervento ex art. 105, comma 2, c.p.c., sia riservato ai casi nei quali la sentenza pronunciata sul rapporto pregiudiziale espliciti efficacia riflessa nei confronti del titolare del rapporto giuridicamente dipendente rimasto estraneo al processo e se, quindi, l'intervento in parola sia strumento funzionale alla tutela dei terzi ai quali venga estesa l'efficacia del giudicato, in deroga al principio di cui all'art. 2909 c.c. L'orientamento prevalente è, tuttavia, nel senso di estendere la facoltà di intervenire adesivamente anche ai terzi la cui posizione non subisca pregiudizio a seguito della sentenza sul rapporto principale⁸⁰. Mentre nelle ipotesi di soggezione all'efficacia

⁷⁶ Esperibile dal terzo «per sostenere le ragioni di alcuna delle parti, quando vi ha un proprio interesse», ai sensi dell'art. 105, comma 2, c.p.c..

⁷⁷ C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume II, Profili generali*, 2^a ed., Torino, 2012, 358; A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, cit., p. 365; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 73.

⁷⁸ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, cit., p. 365.

⁷⁹ A. CHIZZINI, *Intervento in causa*, cit., p. 144, A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, cit., p. 365.

⁸⁰ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, cit., p. 365 s.; A. CHIZZINI, *Intervento in causa*, cit., p. 119 ss.; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume II, cit.*, 364, ss..

riflessa della sentenza sul rapporto pregiudiziale l'intervento assicura una tutela preventiva, consentendo al terzo di partecipare al procedimento di formazione del provvedimento giurisdizionale, negli altri casi – tra i quali quello che si realizza in base all'orientamento giurisprudenziale considerato in questo scritto – l'interesse del terzo a promuovere l'accertamento del rapporto pregiudiziale con efficacia vincolante anche nei propri confronti, si rinviene nell'opportunità di prevenire il formarsi di un precedente giurisprudenziale sfavorevole⁸¹.

Tale ampia latitudine delle situazioni che legittimano l'intervento adesivo dipendente determina una altrettanto ampia potenzialità applicativa dell'istituto anche nel processo avanti alle commissioni⁸².

A favore di un'applicazione estensiva dell'istituto si è espressa anche la Corte di Cassazione con due recenti arresti. Con il primo, la Sezione tributaria ammette all'intervento adesivo dipendente, oltre al destinatario *stricto iure* dell'atto, anche il destinatario potenziale e mediato e i titolari di rapporti dipendenti o connessi rispetto a quello costitutivo dell'atto impugnato, con particolare riguardo ai coobbligati solidali dipendenti⁸³.

La Corte perviene ad ammettere l'intervento dei coobbligati in base alle premesse che l'atto notificato all'obbligato principale «è *potenzialmente destinato ad avere... effetti giuridici sostanziali*» nei loro confronti e che nella sfera giuridica dei medesimi si ripercuotono «*le conseguenze dannose derivanti dagli effetti diretto o riflessi del giudicato*». In tale prospettiva, l'intervento adesivo costituirebbe l'unico strumento di tutela giurisdizionale per tali coobbligati⁸⁴, cosicché il riconoscimento della legittimazione dei medesimi sarebbe imposto da un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, D.LGS n.546/1992⁸⁵.

⁸¹ A. PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, cit., p. 366, e A. CHIZZINI, *Intervento in causa*, cit., p. 119 ss.

⁸² Ci si permette di rinviare ad F.V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2013, 152, ss.

⁸³ Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2012, n.255.

⁸⁴ Secondo la Cassazione, qualora fosse ritenuto inammissibile l'intervento, «*per tali soggetti sarebbe esclusa ogni possibilità di tutela giurisdizionale*», non avendo neppure a disposizione l'opposizione di terzo, mezzo di impugnazione non contemplato nel processo tributario.

⁸⁵ L'interpretazione della Corte muove – neppure troppo implicitamente – dalla premessa che solo

In un più recente arresto⁸⁶ la Corte Suprema è pervenuta a riconoscere la generale ammissibilità dell'istituto nel processo tributario, precisandone condizioni e limiti.

La Corte, interpretando estensivamente l'art. 14, comma 3, D.lgs n.546/1992, anzi richiamandosi *tout court* all'art. 105, c.p.c., estende la facoltà di intervenire *ad adiuvandum* nel processo tributario non solo ai soggetti nei cui riguardi un atto, non emesso nei loro confronti e non destinato ad essere loro notificato, sia potenzialmente destinato ad avere effetti giuridici sostanziali, ma anche ai soggetti sui quali si riverberano gli effetti dell'atto impugnato e del suo annullamento.

Più in generale, condizioni e limiti dell'intervento sono la titolarità di un interesse, anche di fatto, all'accoglimento o alla reiezione del ricorso e la circostanza che sia fatta valere una posizione giuridica diversa da quella del ricorrente e da questa

in presenza di un'efficacia dell'atto e del giudicato immediate nei riguardi dei terzi sia ammissibile l'intervento dei terzi ai quali l'atto impositivo non è destinato ad essere notificato. Si tratta, peraltro, di una impostazione non condivisibile, come si è ripetutamente osservato.

⁸⁶ Cass., Sez. trib., 19 aprile 2013, n.9567. La controversia atteneva al recupero di addizionali all'imposta di consumo sull'energia elettrica: nel giudizio promosso dalla società fornitrice dell'energia, la quale aveva impugnato un avviso di pagamento con il quale l'allora Ufficio tecnico di finanza provvedeva al recupero tali addizionali, era intervenuta la società consumatrice finale. Secondo la Corte, dal dato normativo – precisamente dagli artt. 2 e 52 del D.Lgs 26 ottobre 1995, n.504 – si desume che titolare dal lato passivo dell'obbligazione tributaria di corrispondere le accise è solo il fabbricante o l'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato e, per quanto attiene, in particolare, l'imposta di consumo sull'energia elettrica, il fornitore di energia. Quest'ultimo è tenuto al pagamento dell'imposta e soltanto dopo avervi provveduto può rivalersi sul consumatore dell'onere corrispondente all'imposta, *«nell'ambito di un fenomeno meramente economico»*. Il rapporto d'imposta coinvolge, dunque, l'Amministrazione e il soggetto fornitore, mentre il rapporto fra il secondo e il consumatore ha rilievo esclusivamente civilistico (cfr. Cass., Sez. un., 25 maggio 2009, n.11987; Cass., Sez. un., 19 marzo 2009, n.6589; Cass., Sez. III, 19 giugno 2008, n.16612, in materia di accise sul gas metano, tutte richiamate nella motivazione della sentenza in rassegna). Benché sia da escludere, sulla scorta di tale premessa, un'efficacia diretta nei confronti del consumatore, del giudicato concernente l'avviso di accertamento in materia di addizionali alle imposte di consumo sull'energia elettrica, la Cassazione ravvisa una dipendenza tra il rapporto tributario (fra l'Amministrazione e il fornitore) e quello civilistico (tra il fornitore e il consumatore), in quanto la decisione in ordine all'avviso di accertamento incide sulla determinazione, nell'*an* e nel *quantum*, dell'onere economico oggetto di traslazione, cosicché il giudicato, benché si tratti di *res inter alios acta*, può essere fatto valere dal consumatore nei confronti del fornitore per contrastare in tutto o in parte l'esercizio della rivalsa. Ciò consente di ravvisare in capo al consumatore *«un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adjuvato e dalla necessità di impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi o indiretti del giudicato»* e, di conseguenza, la legittimazione del consumatore medesimo a proporre intervento adesivo dipendente del giudizio d'impugnazione proposto dal fornitore contro l'accertamento dell'Amministrazione. Cfr., anche, Cass., Sez. VI-trib., 9 gennaio 2014, n.333, espressione del medesimo orientamento.

condizionata⁸⁷.

La sentenza istituisce, in secondo luogo, un parallelo fra il processo tributario e il processo amministrativo, con riguardo al quale l'intervento, anche adesivo dipendente, trova espressa previsione nell'art. 28, D.Lgs 02-07-2010, n.104, recante il Codice, appunto, del processo amministrativo. In tale giudizio, l'intervento *ad adiuvandum* è ritenuto strumento utile alla tutela di posizioni giuridiche collegate o dipendenti da quella del ricorrente principale, che non potrebbero essere garantite tramite l'impugnazione, posizioni anche caratterizzate da un mero interesse di fatto all'accoglimento o alla reiezione dell'impugnativa proposta dal ricorrente, a condizione che l'interveniente faccia valere una posizione diversa da quella del ricorrente e da questa condizionata⁸⁸.

Se ne deduce che l'intervento adesivo dipendente risulta esperibile anche nella prospettiva che si ritiene corretta, secondo la quale il giudicato formatosi nel processo instaurato dalla società non vincola anche i soci. In tale prospettiva, l'interesse che potrebbe giustificare la partecipazione del socio – che abbia impugnato il proprio accertamento individuale – al processo instaurato dalla società è riconducibile, in generale, al principio di economia dei giudizi ed all'opportunità di evitare giudicati, anche solo logicamente, contraddittori.

Invero, l'intervento adesivo dipendente è compatibile con la possibilità del terzo di agire autonomamente. Risulterebbe, anzi, inaccettabile che il riconoscimento al coobbligato dipendente della facoltà di proporre intervento adesivo dipendente nel giudizio promosso dall'obbligato principale andasse a scapito della piena possibilità del primo di contestare nel merito la pretesa fiscale.⁸⁹

⁸⁷ A tale conclusione la Corte Suprema perviene rammentando, in primo luogo, che l'ordinamento positivo contempla l'ipotesi espressa di intervento *ad adiuvandum* del sostituto d'imposta che, ai sensi dell'art. 64, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n.600, ha facoltà d'intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta, che vede come parti il sostituto e l'Amministrazione. L'intervento volontario in giudizio del sostituto è qualificato «*ad adiuvandum*» da Cass., Sez. trib., 27 settembre 2000, n.12814.

⁸⁸ Cons. Stato, Sez. IV, 19 gennaio 2011, n.385; Cass., Sez. un., 14 dicembre 1998, n.12545, Cass., Sez. un., 17 aprile 2012, n.5992

⁸⁹ L'impugnazione autonoma e l'intervento in parola non sono rimedi fungibili; l'interveniente adesivo dipendente si limita, come detto, a sostenere le ragioni di una parte in giudizio nei confronti dell'altra, non può ampliare l'oggetto della lite oltre i confini tracciati dalla parte adiuvata, non può proporre eccezioni e non può ricorrere in appello: in questo senso, per tutti, C. GLENDI, *L'oggetto del processo*

tributario, cit., p. 678 s., e nota 359, il quale precisa che «*la posizione del soggetto interessato resterà in ogni caso confinata nella sfera della cognito, senza disponibilità di iniziative direttamente incidenti sull'oggetto del giudizio*»; «*in particolare deve escludersi per l'interveniente anche il potere d'impugnare la decisione sfavorevole*». È evidente, d'altra parte, che qualora l'obbligato principale avesse ommesso d'impugnare o il suo ricorso risultasse inammissibile o improcedibile, l'intervento non potrebbe essere esperito o sarebbe privo di effetto. Sui poteri processuali dell'interveniente adesivo cfr. C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Volume II, cit.*, 366, ss..