

## La definizione dei redditi prodotti in forma associata

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 31 luglio 2008

---

Il legislatore, attraverso l'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n.218/97 **(1)**, ha regolamentato la competenza degli uffici in ordine alla definizione delle società di persone ed entità simili **(2)**, unificando la competenza in capo al domicilio fiscale della società, anche per i soci e/o associati, a prescindere dal loro (eventualmente diverso) domicilio fiscale, limitatamente alle quote di reddito di partecipazioni ad essi imputabili.

Come affermano in proposito le istruzioni ministeriali (circolare n. 235/97) “...l'ufficio delle Entrate o l'ufficio delle Imposte Dirette competente all'accertamento nei riguardi della società o associazione effettua anche la definizione del reddito attribuibile ai soci o associati, con un unico atto e in contraddittorio con ciascun soggetto”: pertanto, il socio o associato dovrà essere invitato al contraddittorio presso l'ufficio fiscale competente nei confronti della società, mediante la notifica dello stesso invito al contraddittorio emesso nei confronti della società, ovvero attraverso la comunicazione dell'invito a comparire, ex art. 6, comma 4, del D. Lgs. n. 218/1997.

Poiché l'obbligo di attivare la procedura concordataria anche nei confronti dei soci è posto a carico del medesimo ufficio competente nei confronti della società, è lecito interrogarsi sugli effetti di un eventuale mancato invito al contraddittorio di uno o più soci, nel caso in cui gli altri soggetti sottoscrivano l'atto di adesione e l'avviso di accertamento notificato al socio *assente* divenga definitivo, con conseguente iscrizione a ruolo.

Stando alla lettera della norma, non vi è dubbio che il socio, seppure non invitato dall'ufficio al contraddittorio **(3)** o che non si sia attivato presentando l'istanza di adesione, ex art. 6, comma 2, abbia perso il “*diritto*” al concordato.

Tale rigorosa interpretazione, tuttavia, contrasterebbe con la *ratio* della norma e con la natura di tali rettifiche reddituali che possiamo definire “*derivate*” da quelle in capo alla società **(4)**.

Riteniamo, pertanto, che nei casi in cui l'adesione della società si sia perfezionata **(5)**, l'ufficio possa valutare la richiesta di sgravio parziale avanzata dal contribuente, rideterminando l'imposta e le relative sanzioni, conformemente a quanto già definito con la società (tuttavia la cautela è d'obbligo, in assenza di istruzioni ufficiali).

Se, in via generale, la definizione deve tendere alla chiusura di tutte le posizioni dei soggetti interessati, è tuttavia consentita, per esplicita previsione normativa, la richiesta di definizione solo della società o associazione, come pure del singolo socio o associato, indipendentemente da analoga scelta della società medesima e ciò allarga notevolmente l'ambito applicativo del concordato.

Con riferimento a quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 4, sono ipotizzabili le seguenti situazioni:

*a) adesione di tutti i soggetti coinvolti (soci e società)*

E', ovviamente, l'ipotesi privilegiata in quanto gli effetti della definizione si consolidano in capo a tutti i soggetti d'imposta coinvolti nel procedimento di adesione **(6)**. Si rammenta, tuttavia, che, in forza delle disposizione in deroga contenuta nell'art. 4, comma 2, i soci possono in tale sede definire solo il reddito da partecipazione mentre, per l'eventuale definizione di tutta la posizione fiscale del soggetto si ritorna all'originaria competenza in funzione del domicilio fiscale del socio. Inoltre, il concessionario competente per la riscossione di quanto dovuto dal socio, in forza dell'atto di adesione sottoscritto, è determinato sempre in relazione al domicilio fiscale del soggetto interessato.

*b) adesione della società, con esclusione dei soci o associati ovvero adesione di tutti, alcuni o uno solo dei soci o associati, in assenza dell'adesione del soggetto collettivo*

Poiché l'adesione non ha effetti nei confronti dei soggetti che - pur ritualmente convocati - non intervengono nel procedimento o non intendono definire la propria posizione, è agevole prevedere che l'atto di adesione verrà utilizzato dagli uffici finanziari come elemento probatorio a sostegno della pretesa erariale da far valere nei confronti dei soggetti esclusi. Al fine di evitare, per queste vertenze, un infausto esito in sede di contenzioso tributario, tenuto conto che la pretesa fiscale originaria - ancorché ridimensionata nel *quantum* per effetto dell'adesione - si consolida nell'atto redatto e sottoscritto dai partecipanti al procedimento, è opportuno che l'Ufficio si limiti a ripartire, fra i soggetti che non hanno partecipato all'adesione, il maggior reddito - o la quota parte del maggior reddito - già definito con il concordato in capo alla società. In questi casi, per l'emissione degli avvisi di accertamento, si ritorna alla competenza originaria degli uffici prevista dalle rispettive leggi d'imposta e le sanzioni irrogate non beneficiano di alcuna riduzione **(7)**.

In relazione a quanto precede, deve concludersi che l'eventuale positiva conclusione del contraddittorio del socio (con conseguente riduzione del reddito prodotto in forma associata ed ad esso imputabile) svolga i suoi effetti anche nei confronti degli altri soggetti - società e altri soci - per i quali la pretesa fiscale sarà comunque "*ridimensionata*" alla luce dell'intervenuto accordo, ovviamente senza gli ulteriori benefici in ordine alla riduzione delle sanzioni.

A tal proposito, ci chiediamo se il dettato normativo di cui al comma 2 dell'articolo 4, riguardante l'attivazione del procedimento concordatario da parte degli Uffici fiscali (come pure le relative istruzioni contenute nella circolare n. 235/1997), sia estensivamente applicabile anche al procedimento avviato ad iniziativa del contribuente, ex articolo 6, secondo comma.

In questo caso, infatti, non trova ingresso la salvaguardia del principio dell'unitarietà del procedimento di adesione contenuta nel comma 2 dell'articolo 4, considerato che i soci e la

società sono già destinatari di atti di accertamento, emessi dagli uffici competenti in base al domicilio fiscale dei diversi soggetti passivi. Il procedimento di adesione, quindi, è inevitabilmente frammentato non solo nel territorio (coinvolgimento di più Uffici delle entrate), ma anche nel tempo (diversa data di notifica degli atti di accertamento, con conseguenti tempi diversi per lo svolgimento della procedura concordataria).

Nonostante le intuibili innegabili difficoltà, non è possibile che i diversi procedimenti di adesione possano condurre ad altrettante diverse pretese fiscali, dovendosi comunque ricondurre ad unitarietà (e, quindi, ad equità) la quantificazione della “*giusta imposta*”, con effetti per tutti i soggetti coinvolti.

Nè può ammettersi un Ufficio finanziario “*prevalente*” rispetto agli altri, anche se, per comodità, è possibile che l’iniziativa venga assunta dall’Ufficio competente nei confronti della società/associazione in quanto, disponendo di maggiori elementi concernenti la determinazione del maggior reddito accertato, può intervenire in modo più fattivo nella guida del procedimento concordatario.

In tali casi, riteniamo che gli Uffici coinvolti nel procedimento di adesione dovranno preliminarmente “*concordare*” fra loro una linea comune che sarà esplicitata in occasione dello svolgimento del contraddittorio; analogamente, dovrà essere assicurato lo svolgimento del procedimento nel rispetto degli eventuali diversi termini assegnati ai soggetti passivi, al fine di evitare ingiuste ed ingiustificabili penalizzazioni.

In questo contesto si inserisce la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza - Sez. II, n. 50 del 10 gennaio 2007, secondo cui, l’istanza di accertamento con adesione proposta da una società di persone, destinataria dell’avviso di accertamento unitario, sospende i termini di impugnazione anche nei confronti dei soci destinatari degli avvisi di accertamento singolari.

La vicenda trae origine dall'atto depositato dalla la società T. V. S.a.s. con il quale ricorreva contro l'avviso di accertamento notificato dalla Agenzia delle Entrate di Piacenza, chiedendo che venisse annullato l'avviso di accertamento impugnato.

L'Ufficio si costituiva esponendo che il legale rappresentante della società aveva presentato istanza di accertamento con adesione che si era conclusa con esito negativo. Precisava che tale istanza si riferiva esclusivamente all'accertamento notificato alla società e non anche agli atti di accertamento notificati ai due soci, atti che non erano stati menzionati nella istanza stessa. L'ufficio chiedeva, quindi, la reiezione del ricorso e la conferma dell'operato dell'Ufficio.

Con atti separati i soci ricorrevano contro i distinti avvisi di accertamento notificati, con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato i redditi personali, imputando le percentuali spettanti su quanto accertato alla società. I ricorrenti esponevano le medesime argomentazioni difensive della società e rassegnavano le medesime conclusioni.

Si costituiva l'Ufficio con controdeduzioni, esponendo che il S., dopo avere prodotto istanza di accertamento con adesione relativamente all'atto notificato alla società, aveva prodotto nel corso del contraddittorio ulteriore istanza di accertamento con adesione, relativamente all'accertamento a lui notificato.

L'Ufficio evidenziava che tale seconda istanza era però intempestiva, in quanto prodotta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, talché l'accertamento nei confronti del S. era divenuto definitivo e le somme dovute dal ricorrente erano state iscritte a ruolo a titolo definitivo.

Sottolineava ancora che nella prima istanza di accertamento con adesione proposta per la società, non era stato menzionato l'accertamento notificato ai soci, così che non era applicabile al S. la sospensione, per 90 giorni, dei termini per ricorrere alla Commissione tributaria e il ricorso doveva considerarsi inammissibile.

In data 1 dicembre 2006, con identiche comparse, l'Ufficio si costituiva nei due procedimenti promossi dai soci contro le rispettive cartelle esattoriali, sottolineando che

L'istanza di accertamento con adesione era stata presentata esclusivamente dal S. quale legale rappresentante della società e che tale istanza esplicava i propri effetti solo per la società e non per i soci, così che i maggiori termini per ricorrere alla Commissione tributaria valevano esclusivamente per la T. e non per i due soci, i cui ricorsi contro i rispettivi avvisi di accertamento erano quindi tardivi. Da ciò conseguiva che gli accertamenti si erano consolidati, legittimando l'Ufficio stesso alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle rispettive Irpef.

*Per i giudici piacentini, "allorquando è stato avviato da una società di persone un procedimento di accertamento con adesione, i termini per ricorrere alla Commissione tributaria in caso di chiusura negativa della procedura, debbano considerarsi sospesi non solo per la società, ma anche per tutti i soci. Ciò in quanto il reddito della società si ripercuote ai fini Irpef esclusivamente sui soci stessi e questi hanno diritto, prima di affrontare l'onere di un ricorso, di conoscere l'esito conclusivo della procedura di accertamento avviata dalla società. La Commissione ritiene poi censurabile il rigore formale adottato dall'Ufficio nei confronti dei soci S. e M., perchè esso viola le norme dello Statuto del contribuente, che impone agli Uffici finanziari un comportamento con il contribuente corretto, leale e trasparente, improntato al principio della collaborazione e della buona fede. In presenza di una omissione meramente formale che viene dall'ufficio addebitata ai ricorrenti (anche se la mancata indicazione nella istanza di accertamento con adesione della loro partecipazione alla procedura in qualità di soci, risulta da un documento redatto a cura dell'Ufficio), incombeva all'Ufficio stesso evidenziare ai soci che la procedura era effettivamente limitata alla società e non anche a loro, l'Ufficio era oltretutto ben consapevole che il S possedeva il 99% delle quote sociali della T., talchè l'imposta Irpef gravava quasi per intero su di lui, e attendere il decorso del tempo per poi eccepire la tardività del ricorso costituisce un comportamento non corretto, chiaramente censurato dallo Statuto del contribuente".*

Nel richiamare le considerazioni sopra esposte, tese ad assicurare tutela nei confronti dei soci rimasti estranei al procedimento di adesione, non possiamo non rilevare comunque che la sentenza viola palesemente il dettato normativo: che l'istanza di adesione presentata dalla società sospenda anche nei confronti dei soci il decorso del termine di impugnazione giurisdizionale, appare in contrasto con la normativa vigente.

Infatti, in punto di diritto, la mancata istanza di adesione all'avviso di accertamento personale, non permette di poter beneficiare dell'allungamento dei termini per ricorrere.

Gianfranco Antico

30 Luglio 2008

---

## **NOTE**

**(1)** Cfr. G.ANTICO - M.CONIGLIARO - V.FUSCONI, *Accertamento con adesione*, Il Sole24ore, Milano, 2008

**(2)** La normativa contenuta nell'art. 5 del DPR n. 917/1986 si rivolge alle società di fatto, alle società semplici, alle associazioni fra professionisti, alle imprese familiari e coniugali, alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice ed alle società di armamento.

**(3)** Si fa riferimento al procedimento di adesione attivato dall'ufficio, ex art. 5 del D. Lgs. n. 218/1997.

**(4)** Sul punto va registrata la sentenza della Corte di Cassazione - Sezioni Unite - Sent. n. 14815 del 19 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008), con la quale la Corte di Cassazione, non senza argomentazioni di pregio, ha affrontato il tema processuale del c.d. *nesso di consequenzialità* tra l'accertamento della società di persone e quello dei singoli soci in termini di litisconsorzio necessario ovvero dell'obbligatoria partecipazione del singolo socio al giudizio societario. Ed invero, le Sezioni Unite hanno ritenuto che tra società di persone e singoli soci *"ricorra una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario, la cui violazione comporta la nullità ab imis del rapporto processuale, che assorbe ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (sospensione ex art. 295 c.p.c.), salvo quella sulla riunione dei ricorsi D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 29. In altri termini, se tutti gli interessati, litisconsorti necessari (società e soci),*

*impugnano gli avvisi di accertamento loro notificati, i relativi ricorsi, se pendenti dinanzi allo stesso giudice, vanno riuniti ai sensi del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29, oppure, come si dirà, dinanzi al giudice preventivamente adito. Altrimenti, soccorre l'obbligo della integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14. Sulla base di queste regole, il ricorso va accolto."*

**(5)** Il perfezionamento dell'adesione, secondo le modalità previste dall'art. 8 del D. Lgs. n. 218/1997, deve ritenersi presupposto prodromico e adempimento necessario per avviare e concludere l'iter concordatario nei confronti dei soci.

**(6)** Si concorda con il pensiero di chi ritiene che possa essere oggetto di contraddittorio anche la misura della quota di partecipazione di ciascun socio o associato (Cfr. MAGISTRO-FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente*, cit., pag. 184) .

**(7)** Infatti, l'irrogazione delle sanzioni secondo i criteri ordinari è esplicitata dal comma 2 dello stesso art. 4 che dispone l'inapplicabilità delle disposizioni dettate dagli artt. 2, comma 5 (in tema di riduzione delle sanzioni) e 15, comma 1, della versione aggiornata del D.Lgs. n. 218/97, in caso di mancata impugnazione dell'accertamento.