

CORTE DI CASSAZIONE — Sez. trib. — 27 febbraio 2002 n. 2899 — Pres. Cantillo — Est. Ceccherini — P.M. Pivetti (concl. conf.) — Min. Finanze (Avv. gen. St.) c. Manzan e a. (Cassa Comm. trib. rg. Venezia 10 marzo 1999 n. 7).

[6796/768] Procedimento tributario (nuovo) - Procedimento - Interruzione e sospensione - In genere - Controversia instaurata da una società di persone avverso l'accertamento del reddito di impresa - Pregiudizialità di detta causa rispetto a quella per l'accertamento dell'IRPEF dovuta dal socio per i redditi di partecipazione alla società - Sospensione necessaria della causa del socio - Configurabilità - Esclusione.

(C.p.c., art. 295; d.P.R. 20 settembre 1973 n. 597, disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, art. 4, 40; d.P.R. 27 dicembre 1986 n. 917, testo unico dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, art. 5).

[4320/252] Imposta reddito persone fisiche - Società in accomandita semplice - Base imponibile - Reddito del socio di partecipazione agli utili - Reddito proprio del contribuente ai fini IRPEF - Configurabilità - Rinviata percezione degli utili da parte del socio medesimo - Rilevanza - Esclusione.

(C.c., art. 2262; d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 5; d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, art. 5).

[4320/852] Imposta reddito persone fisiche - Sanzioni - Pene pecuniarie - Rettifica del reddito della società di persone da parte dell'amministrazione finanziaria - Socio accomandante - Omessa dichiarazione della propria quota del reddito rettificato - Applicazione ai giudizi in corso del regime ex art. 5 d. lgs. n. 472 del 1997 come *ius superveniens* - Pena pecuniaria per infedele dichiarazione - Colpa del contribuente - Necessità.

(C.c., art. 2320; d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, l. 23 dicembre 1996 n. 662, art. 5; d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, art. 46).

Il principio stabilito dall'art. 40, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società indicate nell'art. 5 d.P.R. n. 597 del 1973 (ed ora dall'art. 5 d.P.R. n. 817 del 1986) si procede con un unico atto, ai fini dell'imposta locale sui redditi e delle imposte sui redditi, non comporta che l'accertamento debba essere, a pena di nullità, notificato, oltre che alla società, anche ai soci, i quali, in quanto tali, sono privi di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale. Pertanto, ove il socio non abbia prestato intervento adesivo in detto giudizio, il giudicato che si formi nei rapporti tra le società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile allo stesso, per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, i quali comprendono quello di partecipazione alla società. Ne consegue, da un lato, che il socio resta libero di svolgere nel giudizio avente per oggetto l'IRPEF in cui sia parte ogni difesa, anche con riguardo alla esistenza ed alla consistenza del suo reddito di partecipazione; dall'altro, che tale causa non è pregiudicata da quella proposta dalla società, non ricorrendo, pertanto, i presupposti per la sospensione necessaria del giudizio ex art. 295 c.p.c. (1).

Il reddito di partecipazione agli utili societari del socio di una società di persone costituisce, ai fini dell'IRPEF, reddito proprio del contribuente (al quale è imputato sulla base di una presunzione di effettiva percezione), e non della società, senza che rilevi in contrario la eventuale circostanza che egli non abbia ancora percepito, rimanendone peraltro creditore, gli utili ai quali, a norma dell'art. 2262 c.c., ha diritto, per avere rinviato ad altro esercizio l'esazione del credito, o per avere reinvestito gli utili medesimi in attività sociali o per qualsiasi altra ragione (2).

Nel regime previsto dall'art. 5 d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 — applicabile quale ius superveniens nei procedimenti in corso alla sua entrata in vigore — il socio accomandante di società di persone che dichiara, per la parte di sua spettanza, un reddito di partecipazione inferiore a quello risultante dalla rettifica operata dall'amministrazione finanziaria a carico della società, non è esente da responsabilità per infedele dichiarazione non già sulla base della semplice volontarietà del comportamento sanzionato, come previsto nella vigenza del regime

sanzionatorio di cui all'art. 46 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ma solo in presenza dell'elemento soggettivo della colpa, consistita nell'omesso o insufficiente esercizio del suo potere di controllo dell'esattezza del bilancio della società, a norma dell'art. 2320, comma ult., c.c. (3).

(Massime ufficiali).

(*Omissis*). — 1.1. Con il primo motivo di ricorso si denunzia la violazione e falsa applicazione dell'art. 5 t.u. delle imposte sul reddito e dell'art. 295 c.p.c., nonché degli art. 1, 7 e 71 d. lgs. n. 546 del 1992, e l'insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia. In pendenza del giudizio di opposizione proposto dalla società di persone contro l'accertamento del suo reddito, la commissione tributaria non poteva decidere la controversia dei socio con il fisco semplicemente uniformandosi alla sentenza emessa nel giudizio di appello, trattandosi di sentenza non definitiva, ed impugnata per cassazione; ma doveva invece sospendere il giudizio a norma dell'art. 295 c.p.c., in attesa che si formasse il giudicato nella controversia tra il fisco e la società.

1.2. Il motivo è infondato. Si deve premettere che, come questa Corte suprema ha avuto già occasione di affermare, l'applicazione degli istituti generali della pregiudizialità di una causa rispetto ad un'altra (con conseguente sospensione necessaria della causa pregiudicata, ai sensi dell'art. 295 c.p.c.), e della litispendenza e della continenza di cause, di cui all'art. 39 c.p.c., deve ritenersi compatibile con il processo tributario, alla luce di quanto disposto dall'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992 (sent. 10 aprile 2000 n. 4509). Peraltro, la pregiudizialità sussiste solo quando la definizione di una controversia costituisca l'indispensabile antecedente logico-giuridico dell'altra, sicché l'assunto che, in pendenza del giudizio di opposizione instaurato dalla società di persone avverso l'accertamento del reddito d'impresa ai fini dell'applicazione dell'Ilor, il giudizio separatamente instaurato dal socio in opposizione all'accertamento notificatogli ai fini dell'applicazione dell'Irpef, e avente ad oggetto il suo reddito di partecipazione alla predetta società, dovrebbe essere sospeso postula necessariamente che il giudicato, che si formi nel primo giudizio, faccia stato nel secondo. Ora, è bensì vero che i due giudizi sono connessi: depone in tal senso il fatto che, a norma dell'art. 5, comma 1, d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (come già dell'art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597) i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; che a norma dell'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, cit. le predette società devono presentare la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci o associati; e che infine a norma dell'art. 40, comma 2, stesso d.P.R. n. 600 del 1973 cit. alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 d.P.R. n. 597 del 1973 si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuti dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. La rilevata connessione di giudizi, tuttavia, non comporta che il socio sia parte necessaria del giudizio di opposizione che la società — soggetto passivo dell'Ilor accertata nei suoi confronti, e come tale unica legittimata ad opporsi (v. sent. 27 gennaio 2001 n. 1184) — abbia proposto contro l'accertamento del suo reddito d'impresa. Ciò premesso, ne deriva che, se il socio non abbia fatto un intervento adesivo in quel giudizio, e non abbia acquistato la qualità di parte in esso, il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'Ilor non sarebbe opponibile al socio medesimo, per l'Irpef da questi dovuta sui redditi posseduti nel periodo, i quali comprendono quello di partecipazione alla società; e ciò in ragione dei limiti soggettivi del giudicato, stabiliti dall'art. 2909 c.c. Pertanto, da un lato, il socio deve considerarsi libero di svolgere nel giudizio in cui è parte, e che ha per oggetto l'Irpef, ogni difesa, anche con riguardo all'esistenza e alla consistenza del suo reddito di partecipazione, posto che una diversa soluzione comporterebbe una lesione del suo diritto di difesa, costituzionalmente protetto (art. 24 cost.: v. la già citata sentenza 27 gennaio 2001 n. 1184); dell'altro, la causa del socio non può considerarsi pregiudicata da quella proposta separatamente dalla società, con l'ulteriore conseguenza che non ricorrono i presupposti per la

sospensione necessaria del giudizio, a norma degli art. 295 c.p.c. e 1, cpv., d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 46 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 5 t.u.i.r., nonché dell'art. 2320 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c. La Commissione aveva escluso l'applicabilità al socio della sanzione per la sua infedele dichiarazione del reddito di partecipazione, senza considerare che il socio di una società di persone non potrebbe mai ritenersi estraneo alla conduzione generale della società, con la conseguenza che per lo stesso principio di cui all'art. 5 t.u.i.r. l'infedeltà della dichiarazione della società si riverbera sulle dichiarazioni presentate dai soci relativamente ai minori redditi di partecipazione dichiarati.

2.2. Il motivo è fondato. Occorre premettere che le sezioni unite di questa Corte, pronunciandosi in sede di composizione di contrasto, hanno affermato che il reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone costituisce, ai fini dell'IRPEF, reddito proprio del contribuente, al quale è imputato sulla base di presunzione di effettiva percezione; e che detto socio, ove non abbia dichiarato, per la parte di sua spettanza, il reddito societario, nella misura risultante dalla rettifica operata dall'amministrazione finanziaria a carico della società ai fini dell'ILO, è tenuto, oltre al pagamento del supplemento d'imposta, alla pena pecuniaria per infedele dichiarazione, ai sensi dell'art. 46 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (sent. 8 gennaio 1993 n. 125). A tale insegnamento questa Corte si è attenuta nelle successive pronunzie (sentenze 27 agosto 1994 n. 7549; 21 aprile 1995 n. 4505; 21 marzo 1997 n. 2554). È solo da precisare che gli art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, e 5 d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, nel prescindere dichiaratamente dalla effettiva percezione degli utili da parte del socio, devono intendersi (alla luce del principio della capacità contributiva, posto dall'art. 53 cost.) nel senso che pongono una presunzione legale di percezione degli utili. Si tratta di una conseguenza logica immediata del principio, accolto dal legislatore tributario, della « immedesimazione » esistente tra società a base personale e singoli soci, tanto che, rispetto al fisco, le società di persone si pongono come uno schermo, dietro il quale operano i soci, che hanno poteri di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori (Cass. n. 125 del 1973, cit.). A nulla rileva, pertanto, che in punto di fatto il socio non abbia ancora percepito (rimanendone peraltro creditore) gli utili ai quali, a norma dell'art. 2262 c.c. (applicabile anche agli altri tipi di società di persone), egli ha diritto, per aver rinviato ad altro esercizio l'esazione del credito, o per aver reinvestito l'utile medesimo in attività sociali o per qualsivoglia altra ragione.

Quanto alla posizione specifica del socio accomandante, nella già citata sentenza 21 aprile 1995 n. 4505 questa Corte ha avuto occasione di applicare i medesimi principi, affermando che la pena pecuniaria, prevista dall'art. 46 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'ipotesi in cui nella dichiarazione è espresso un reddito netto inferiore a quello accertato, si applica anche nei confronti del socio accomandante di una società in accomandita semplice, atteso che tale sanzione si riconnette alla dichiarazione di reddito inferiore (nella specie, ricorrente nella dichiarazione IRPEF del socio, come accertato dall'amministrazione in conseguenza della rettifica del reddito societario), e che è irrilevante l'estraneità dei soci accomandanti all'amministrazione della società, perché questo comunque non impedisce loro di verificare l'effettivo ammontare degli utili conseguiti, ex art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, ad essi imputabili in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Dai principi appena enunciati non ritiene il Collegio di doversi discostare nella decisione della presente causa. Infatti, l'affermazione con la quale nella sentenza impugnata si sostiene la soluzione opposta (vale a dire, l'inesistenza di elementi idonei a provare che i soci accomandanti si siano ingeriti nella gestione sociale, contribuendo fattivamente ad alterare i dati contabili fiscalmente rilevanti del bilancio) non è pertinente al problema qui affrontato. La responsabilità del socio accomandante, sanzionata con il provvedimento al quale è stata fatta opposizione, ha infatti il suo presupposto nel comportamento attivo del socio accomandante, consistente non già nell'alterazione dei dati della contabilità o del bilancio della società, ma soltanto nella dichiarazione di un reddito di partecipazione inferiore a quello percepito dalla società, quantunque corrispondente a quello dichiarato da quest'ultima ai fini tributari. Sembra opportuno, a questo proposito, chiarire che non rileva,

ai fini della presente discussione, la questione se l'approvazione del bilancio spetti istituzionalmente o meno al socio accomandante. Infatti, indipendentemente da ciò, è certo che il rapporto dei soci accomandanti con l'amministrazione della società non è di totale esclusione, in quanto il legislatore, pur riservando l'amministrazione ai soci accomandatari (art. 2318, comma 2, c.c.), si è preoccupato di non estraniare del tutto gli accomandanti dalla gestione della società. L'art. 2320 c.c. — dopo aver stabilito, nel comma 1, che tali soci « non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società, se non in forza di procura speciale per singoli affari » — ha poi previsto, in quello successivo che essi non solo « possono prestare la loro opera sotto la direzione degli amministratori », ma possono altresì, ove l'atto costitutivo lo consenta, « compiere atti di ispezione e di sorveglianza » e « dare autorizzazione e pareri per determinate operazioni ». Per la presente discussione, è peraltro decisiva l'indicazione che si trae dall'art. 2320, comma 3, c.c., per il quale gli accomandanti hanno non solo il diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, ma « di controllarne l'esattezza, consultando i libri e gli altri documenti della società ». Tali atti attengono non all'esercizio, ma al controllo della gestione, e deve quindi escludersi che urtino contro il divieto stabilito dal comma 1 dell'art. 2320 c.c., anche perché trattasi di prerogativa che dalla legge è normalmente riservata proprio a coloro che sono esclusi dalla cura di affari, al cui andamento sono tuttavia interessati (art. 2261 e 2262, 2364, n. 1, c.c.: v. Cass. 15 luglio 1996 n. 6410). Questo controllo dei libri contabili e degli altri documenti della società, che costituisce — per il socio che vi partecipa — un diritto, assume poi la connotazione di un obbligo nei confronti del fisco, in vista della presentazione di una dichiarazione veritiera del reddito di partecipazione, e la sanzione di legge presidia appunto l'adempimento di questo obbligo.

2.3. A conclusioni solo parzialmente diverse si deve pervenire con riguardo all'altra affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, che si richiama ai principi recepiti con la riforma delle sanzioni tributarie non penali, attuata con i decreti delegati n. 471, 472 e 473 del 1997.

A norma dell'art. 5 d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, applicabile alla sanzione oggetto del presente processo (siccome in corso alla data 1° aprile 1998: art. 25, cpv. d. lgs. n. 472 del 1997, cit.), nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. In base a questa norma sopravvenuta, non potrebbe essere ripetuto l'insegnamento della già ricordata sentenza delle sezioni unite di questa Corte (n. 125 del 1993), secondo cui il socio, ove non abbia dichiarato, per la parte di sua spettanza, il reddito societario, nella misura risultante dalla rettifica operata dall'amministrazione finanziaria a carico della società ai fini dell'Ilor, è tenuto alla pena pecuniaria per infedele dichiarazione, ai sensi dell'art. 46 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, da applicare sulla base della semplice volontarietà del comportamento sanzionato, indipendentemente dalla presenza di dolo o colpa (come si argomentava dal fatto che le pene pecuniarie tributarie si sottraevano alle disposizioni dettate in tema di elemento soggettivo dalla l. 24 novembre 1981 n. 689). Deve al contrario ritenersi che la nuova disciplina postula in ogni caso il concorso dell'elemento soggettivo, che può essere integrato anche dalla semplice colpa. Ad escludere quest'ultima, tuttavia, non basterebbe — in base alle considerazioni già svolte — il mero rilievo che la presentazione del bilancio (o, secondo Cass. 17 febbraio 1996 n. 1240, la sua stessa approvazione) spetta esclusivamente ai soci accomandatari, non essendo l'accomandante sollevato, nei confronti del fisco, dal controllo diretto della sua esattezza a norma dell'art. 2320, comma 3, c.c. Solo la sottrazione o la falsificazione di quei documenti, da parte dell'accomandatario, che ponesse l'accomandante nella pratica impossibilità o almeno nell'estrema difficoltà di determinare gli utili di partecipazione ai quali ha diritto, escluderebbe il suo comportamento colposo, e con esso l'applicabilità della sanzione, fermo restando peraltro l'imponibile corrispondente al maggior reddito accertato.

Deve inoltre trovare applicazione, nel presente giudizio, la nuova disciplina delle sanzioni in materia di imposte dirette contenuta nel titolo I, capo I, d. lgs. 18 novembre 1997 n. 471, in quanto contenga norme più favorevoli al contribuente, secondo la previsione dell'art. 5 del citato decreto n. 471 del 1997.

Per questa parte, conseguentemente, la sentenza impugnata dev'essere cassata, con

rinvio ad altra sezione della medesima Commissione regionale, la quale, nel decidere sulla base della norma sanzionatoria più favorevole al contribuente, tra quelle succedutesi nel tempo, si atterrà al seguente principio di diritto: « anche nel regime previsto dall'art. 5 d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, applicabile quale *ius superveniens* nei procedimenti in corso alla data della sua entrata in vigore, il socio accomandante che dichiara un reddito di partecipazione inferiore a quello accertato dal fisco non è esente da responsabilità per infedele dichiarazione, per colpa consistita nell'omesso o insufficiente esercizio del suo potere di controllo dell'esattezza del bilancio della società, a norma dell'art. 2320, comma ult., c.c. ».

3.1. In via di ricorso incidentale, i contribuenti denunciano la violazione e falsa applicazione degli art. 67 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 127 d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, nonché dei principi generali che governano l'attività di imposizione tributaria; deducono che la sentenza resa nei confronti della società è stata anche da quest'ultima impugnata per violazione del principio della doppia imposizione, giacché l'esclusione della deduzione dei costi dichiarati per l'anno in accertamento (compensi corrisposti dalla società), giustificata con l'argomento che le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate, non tiene conto del fatto che i singoli percettori di reddito avevano comunque subito la ritenuta d'acconto prevista dall'art. 25 d.P.R. n. 600 del 1973 e denunciato i relativi redditi nel modello 740.

3.2. Il motivo, nei termini nei quali è proposto, è infondato. Il divieto della doppia imposizione non autorizza alcuna deroga al principio di competenza, e non vale a sottrarre all'imposizione un utile d'impresa nel periodo di competenza, sol perché la società contribuente abbia illegittimamente imputato un costo ad altro esercizio, applicando per esso la ritenuta d'acconto. (*Omissis*)

(1-3) [6796/768] [4320/252] [4320/852] Due rilevanti questioni in materia tributaria: « sospensione necessaria » del processo e « principio di colpevolezza » ex art. 5 d. lgs. n. 472 del 1997.

1. L'imputazione diretta in capo ai soci del reddito della società, indipendentemente dalla sua effettiva distribuzione, viene praticata nei confronti delle società di persone, per definizione caratterizzate da pochi soci, fortemente collegati con la società (1). Questo principio, prima che l'ILOR — considerata un esempio di « discriminazione qualificata » dei redditi e destinata, infatti, a colpire i redditi non derivanti dal lavoro del contribuente ma dall'organizzazione del lavoro altrui o dall'organizzazione dei mezzi produttivi — venisse abolita con d. lgs. n. 446 del 1997 (2), era all'origine di quel rapporto di connessione intercorrente tra giudizio di opposizione instaurato dalla società di persone avverso l'accertamento del reddito di impresa ai fini dell'applicazione dell'ILOR il distinto giudizio che il singolo socio instaurava in opposizione all'accertamento notificatogli ai fini dell'applicazione dell'IRPEF ed avente ad oggetto il suo reddito di partecipazione alla predetta società.

La sentenza annotata, nell'esaminare le varie problematiche correlate al suddetto rapporto, ha riconosciuto l'ipotizzabilità nel processo tributario della pregiudizialità di una causa tributaria rispetto ad un'altra della stessa natura e della conseguente sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c., sul presupposto dell'applicabilità nel processo tributario di tutti gli istituti processuali generali (connessione, litispendenza, continenza di cause ecc.) in ragione del disposto dell'art. 1 d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 546 (3), e dell'esclusione delle regole codicistiche solo in presenza di una speciale disciplina del contenzioso tributario diretta a regolare la stessa vicenda con disposizioni distinte o logicamente incompatibili. Eventualità questa non riscontrata, però, con riferimento all'art. 39 d. lgs. n. 546, cit. che, per non contemplare l'ipotesi che la questione di tipo pregiudicante sia di natura tributaria e sia oggetto di un autonomo procedimento davanti ad una diversa commissione, non è

(1) Così LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano 1998, 45, il quale osserva anche che tale principio non è mai adottato per le società di capitali, dove è astrattamente possibile avere un gran numero di soci e dove comunque la relazione tra socio e società si affievolisce.

(2) Più ampiamente sul sistema delle imposte sui redditi dopo l'abolizione dell'ILOR, cfr. LUPI R., *op. cit.*, 221 ss.

(3) Cfr. Cass. 10 aprile 2000 n. 4509, citata in motivazione.

stata ritenuta ostativa all'applicabilità dell'art. 295 c.p.c., non ravvisandosi tra le due norme una relazione di assoluta ed insuperabile incompatibilità (4).

La sentenza annotata, sulla base di tali premesse teoriche e confermando un precedente orientamento, ha poi negato il ricorso alla sospensione ex art. 295 c.p.c. sulla base della sola considerazione che il giudizio proposto dal socio avverso l'accertamento dell'imponibile per i proventi da partecipazione non poteva in alcun modo essere pregiudicato dall'esito della controversia instaurata dalla società, alla quale il socio stesso era rimasto estraneo (5).

La tesi seguita dall'indicato indirizzo, che ha ritenuto così l'ambito di operatività dell'art. 295 c.p.c. suscettibile di estensione anche al processo tributario, è stata oggetto di numerose riserve.

L'art. 39 d. lgs. n. 546, cit. recita testualmente: « Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio ».

Il descritto approdo della giurisprudenza si pone in consapevole contrasto con l'esegesi che del summenzionato art. 39 hanno dato i giudici della legge (6).

Ed invero la Corte costituzionale con sentenza 26 febbraio 1998 n. 31 ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità che era stata sollevata — per contrasto con gli art. 3 e 24 cost. — in relazione all'art. 39, cit. per non prevedere detta disposizione « la sospensione del processo tributario ove altro giudice debba procedere alla definizione di una controversia dalla quale dipende la decisione del ricorso ». La Corte ha osservato al riguardo che « con la norma denunciata il legislatore, limitando i casi di sospensione del processo, ha inteso rendere più rapida ed agevole la definizione del processo tributario operato di una rilevante mole di contenzioso. Finalità in sé del tutto legittima anche sotto l'aspetto, non certo secondario, della tutela dei diritti del contribuente ». In un siffatto contesto, dunque, « il giudice tributario deve decidere, *incidenter tantum*, tutte le questioni pregiudiziali diverse da quelle contemplate dalla disposizione denunciata, salvo il diritto delle parti di svolgere le difese relative a tali questioni » (7). E la stessa Corte costituzionale con successiva ordinanza 21 gennaio 1999 n. 8 — nel rigettare una nuova eccezione di incostituzionalità dell'art. 39 d. lgs. n. 546, cit., sollevata questa volta per violazione dei criteri direttivi della l. delega n. 413 del 1991 e, quindi, con riferimento all'art. 76 cost. — ha ribadito quanto in precedenza affermato in relazione alla norma tributaria ed ha sottolineando anche, a conforto del suo assunto, che il criterio direttivo di carattere generale, dettato dal legislatore delegante nell'art. 30, comma 1, lett. g, « è quello dell'adeguamento, e non dell'uniformità, delle norme del processo tributario a quelle del processo civile », e che ulteriore criterio direttivo è quello della « sollecita definizione del processo tributario » previsto dal citato art. 30, comma 1, lett. g, n. 3, per l'ipotesi di sospensione, interruzione ed estinzione del processo (8).

Orbene le considerazioni fatte proprie dai giudici costituzionali portano a condividere la tesi,

(4) Cfr. al riguardo in motivazione: Cass. 22 giugno 2001 n. 8567.

(5) Negli stessi sensi, cfr. Cass. 22 giugno 2001 n. 8567, cit.; Cass. 27 gennaio 2001 n. 1184 nonché Cass. 19 settembre 2001 n. 1179, per la statuizione che la pendenza di una controversia sul reddito di impresa familiare, cui non partecipi il collaboratore dell'impresa medesima, non comporta l'obbligo di sospendere ai sensi dell'art. 295 c.p.c., la separata causa promossa da tale collaboratore per contestare la rettifica del proprio imponibile, in quanto la decisione dell'una controversia non produce effetti vincolanti sulla decisione dell'altra.

Più in generale per l'affermazione che incombe alla parte che invoca la sospensione di un giudizio ex art. 295 c.p.c. provare la pendenza di altra controversia e la sussistenza di un rapporto di « dipendenza » tra i due giudizi, cfr. Cass. 4 giugno 2001 n. 7506, che precisa altresì come ai fini probatori non possa invocarsi l'esercizio da parte delle competenti commissioni delle facoltà istruttorie di cui all'art. 7 d. lgs. n. 546, cit. 1992, trattandosi di poteri volti a verificare esclusivamente le risultanze dell'istruttoria amministrativa onde accertare la ricorrenza dei vizi denunziati dal contribuente.

(6) Dichiara infatti di dissentire dall'indicata esegesi dell'art. 39: Cass. 22 giugno 2001 n. 8567, cit., che ritiene la detta norma fare riferimento unicamente ai rapporti tra giurisdizione tributaria ed altra giurisdizione traendone conforto dalla coincidenza di contenuto con la similare disposizione dell'art. 7, comma 3, l. 6 dicembre 1971 n. 1034, nel testo modificato dall'art. 35 d. lgs. 31 marzo 1998 n. 80.

(7) Così C. cost. 26 febbraio 1998 n. 31, in questa *Rivista*, 1998, I, 1800 e in *Foro it.*, 1999, I, 1419, con osservazioni di TRISORIO LUIZZI.

(8) In tali sensi, C. cost. ord. 18 gennaio 1999 n. 8, in *Giur. cost.*, 1999, 61, e in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 895.

seguita anche in dottrina, secondo cui l'art. 39 contempla ipotesi tassative di sospensione, sicché in tutti gli altri casi vige la regola secondo cui il giudice tributario decide in via incidentale tutte le questioni pregiudiziali che si presentano durante il giudizio (9).

Una siffatta opinione trova un decisivo supporto in ragioni di ordine logico-sistematico.

L'art. 295 c.p.c., nel testo novellato dall'art. 35 l. 26 novembre 1990 n. 353, non operando più alcun richiamo al disposto dell'art. 3 c.p.p., porta ad escludere che possa oggi parlarsi di una sospensione generalizzata del processo civile in ragione della presenza del processo penale. È opinione diffusa che il legislatore, con il fare cessare la « prevalenza » ai fini decisori del processo penale su quello civile (che trovava spiegazione nella più spiccata capacità del giudizio penale ad accertare la verità dei fatti stante gli incisivi poteri istruttori riconosciuti in questa sede al giudicante) abbia inteso privilegiare — anche a discapito del principio di economia processuale ed anche a rischio di pervenire ad un contrasto di giudicati — la celerità del processo civile, nella consapevolezza, acquisita sulla base della realtà fattuale, che una giustizia tardiva spesso finisce per coincidere con una denegata giustizia. Ed a ben vedere un analogo intento sollecitatorio della giustizia civile si rinviene pure con riferimento alla pregiudizialità amministrativa atteso che in base all'art. 68 d. lgs. 3 febbraio 1993 n. 29 (e successive modificazioni), ora sostituito dall'art. 63 d. lgs. 30 marzo 2001 n. 165, nelle controversie relative ai rapporti di lavoro alle dipendenze della pubblica amministrazione, devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, questi ha il potere di disapplicare gli atti amministrativi, presupposti rilevanti ai fini della decisione, e l'eventuale loro impugnazione davanti al giudice amministrativo non è causa di sospensione del processo.

A seguito poi dell'abolizione della pregiudiziale tributaria il giudice penale può esaminare direttamente un complesso di delicate problematiche rilevanti anche per il giudice tributario. La completa autonomia tra i due processi ha, poi, portato la giurisprudenza anche a negare il valore vincolante della sentenza penale nel processo tributario, in linea con la minore efficacia che il nuovo codice di procedura civile assegna, rispetto al precedente, al giudicato penale nei processi civili ed amministrativi (cfr. art. 654 c.p.c.) (10).

Il generale disfavore dell'ordinamento verso il fenomeno sospensivo ha così indotto la dottrina e la giurisprudenza a dare dell'art. 295 c.p.c. una lettura restrittiva. E così si è affermato dai giudici costituzionali che la riforma della citata norma processuale « nell'attenuare il nesso di pregiudizialità penale, in consonanza con l'autonomia voluta dal nuovo codice di procedura penale per le azioni civili restitutorie e risarcitorie, ha espresso, più in generale, il disfavore nei confronti del fenomeno sospensivo in quanto tale », e si è altresì precisato che quest'orientamento « ha condotto altresì la giurisprudenza a limitare le ipotesi di sospensione necessaria ai soli casi di pregiudizialità tecnica ed a quelli in cui sia la legge a prevedere che il giudicato di una causa si imponga sull'altra » (11).

Ed in tali parole si è ravvisato un invito all'interprete « a privilegiare sempre la prosecuzione del processo, anziché la sua sospensione » (12).

Opinione analoga a quella della Corte costituzionale è stata espressa anche in alcuni pronunziati dei giudici di legittimità che hanno evidenziato come una interpretazione diretta ad estendere in via interpretativa i casi di sospensione necessaria al di fuori delle ipotesi tipiche, espressamente previste dalla legge, possa determinare una lesione dei diritti costituzionalmente garantiti, ed in special modo del principio di uguaglianza (art. 3, comma 1, cost.), del diritto alla tutela giurisdizionale (art. 24, comma 1, cost.) ed, infine, del diritto ad una « ragionevole » durata del processo (art. 111, comma 1, cost.) (13); e in questa ottica gli stessi giudici, sulla base dello scrutinio delle innovazioni legislative e degli arresti giurisprudenziali e dottrinari in materia, hanno poi concluso

(9) In dottrina, v., per tutti: SOCCI, SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna 1997, 279; FINOCCHIARO A. e M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano 1996, 594 ss.; TROVATO, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova 1996, 195; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1994, 442.

(10) Cfr. al riguardo: Cass. 5 luglio 1995 n. 7403, in *Rass. trib.*, 1996, n. 2; Cass. 21 ottobre 1998 n. 10411; Cass. 10 giugno 1998 n. 5730.

(11) In questi termini testuali, cfr. C. cost. 31 maggio 1996 n. 182, in questa *Rivista*, 1996, I, 2473, e in *Foro it.*, 1997, I, 1023.

(12) Cfr., al riguardo, TRISORIO LIUZZI, *Osservazioni a C. cost. 31 maggio 1996 n. 182*, cit., in *Foro it.*, 1997, I, 1024; più in generale, Id., *Sospensione necessaria del processo e regolamento di competenza*, ivi, 1111 ss.

(13) Così Cass. 6 febbraio 2001 n. 1676.

che una lettura dell'art. 295 c.p.c. non possa « legittimare — in nome della *ratio* a tale norma sottesa — opzioni ermeneutiche dirette ad ampliarne l'ambito applicativo » (14).

Orbene, alla stregua di quanto sinora detto non soddisfa certo esigenze di coerenza sistematica il riconoscere, nell'assoluto silenzio del legislatore, un'applicazione generalizzata dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario, nonostante che in detto processo si imponga una necessaria celerità di decisione attesa la natura degli interessi coinvolti.

Ed ogni residuale dubbio sulla praticabilità della opinione favorevole a ravvisare, invece, nel disposto dell'art. 39 d. lgs. n. 546, cit. ipotesi tassative di sospensione è destinato ad essere superato se si dovessero nutrire consistenti riserve — come ha dimostrato di avere la giurisprudenza (15) — sull'esperibilità nelle controversie tributarie dell'art. 42 del codice di rito (nel nuovo testo introdotto dall'art. 6 l. 26 novembre 1990 n. 353 che prevede il ricorso al regolamento necessario di competenza avverso « i provvedimenti che dichiarano la sospensione »), perché un processo nato per essere sollecito risulterebbe, di contro, permeabile a quelle iniziative dilatorie, che hanno indotto alla riforma dell'art. 295 c.p.c., e contro le quali non sarebbe consentito alcun efficace rimedio (16).

Per concludere, ferma l'applicabilità di altre ipotesi di sospensione (quali, a titolo esemplificativo, la sospensione: per proposizione del regolamento di giurisdizione di cui all'art. 367, comma 1, c.p.c. in relazione all'art. 3, comma 2, d. lgs. n. 546, cit.; per instaurazione del procedimento di ricusazione di cui all'art. 52, comma 3, c.p.c., in relazione all'art. 6, comma 1, d. lgs. n. 546 del 1992; per questione incidentale di legittimità costituzionale di una legge sollevata ai sensi dell'art. 23, comma 2, l. 11 marzo 1953 n. 7), va ribadito che il giudice tributario deve decidere *incidenter tantum* tutte le questioni pregiudiziali diverse da quelle contemplate dalla disposizione dell'art. 39 d. lgs. n. 546, cit. (17).

2. La sentenza annotata merita invece piena adesione per quanto attiene alla statuizione secondo cui il reddito di partecipazione agli utili societari del socio di società di persona viene considerato ai fini dell'Irpef come reddito proprio del contribuente (cui viene imputato sulla base di una presunzione di effettiva percezione), e non della società. Il differimento dell'imposizione al momento della distribuzione degli utili dilazionerebbe a tempo indeterminato la detta imposizione sul reddito e ciò spiega perché — come è stato più volte chiarito in giurisprudenza — il legislatore tributario ha accolto il principio della immedesimazione esistente tra società a base personale e singoli soci, tanto che rispetto al fisco le società di persone si pongono come uno schermo, dietro al quale operano i soci, che hanno potere di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori (18).

E proprio sui poteri di controllo sull'amministrazione della società, e segnatamente su quelli riconosciuti ai soci accomandanti ex art. 2320, comma ult., c.c., si è basata la sentenza in oggetto nell'ipotizzare la punibilità della condotta del socio accomandante di società di persona che dichiara per la parte di sua spettanza un reddito di partecipazione inferiore a quello risultante dalla rettifica operata dall'amministrazione finanziaria a carico della società. Nel caso di specie, essendo intervenuto nel corso del giudizio il d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, la decisione in commento ha poi correttamente applicato alla fattispecie sottoposta al suo esame il principio di cui all'art. 5 del suddetto decreto, per essere detta disposizione più favorevole al contribuente rispetto alla normativa precedente. Ed invero, l'art. 5, richiedendo per le violazioni alle leggi tributarie punibili con sanzioni amministrative la sussistenza di una azione o omissione dolosa o colposa, ha innovato in materia perché in precedenza per l'applicabilità di sanzioni amministrative e quindi anche della pena pecuniaria per infedele dichiarazione — ai sensi dell'art. 46 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 — era

(14) Cfr. Cass. 23 luglio 2002 n. 10766.

(15) Manifesta dubbi sull'estensibilità dell'art. 42 c.p.c. al processo tributario Cass. 27 gennaio 2001 n. 1184, cit.

(16) Per un esame delle ragioni determinative della nuova formulazione dell'art. 295 c.p.c., v., per tutti, TRISORIO LIUZZI, *Sospensione necessaria del processo*, cit., 1111, che ricorda tra l'altro come prima della riforma del codice di rito del 1990 dottrina e giurisprudenza escludessero che il provvedimento con cui il giudice sospendeva ai sensi dell'art. 295 c.p.c. il processo pendente dinanzi a sé fosse suscettibile di impugnazione.

(17) Cfr. in motivazione C. cost. 26 febbraio 1998 n. 31, cit.

(18) Così Cass., sez. un., 8 gennaio 1993 n. 125 (in questa *Rivista*, 1993, I, 365; in *Soc.*, con nota di FABRIZIO, *Rettifica del reddito di partecipazione a società di persone*), cui *adde*, negli stessi sensi, Cass. 21 marzo 1997 n. 2554 e Cass. 27 agosto 1994 n. 7549, in *Riv. leg. fiscale*, 1996, III, 1578.

richiesta la semplice volontarietà del comportamento sanzionato (19). Di contro, il sistema introdotto con il d. lgs. n. 472, cit. segue ora i principi di personalità e di colpevolezza, contenuti nella l. 24 novembre 1981 n. 689, tanto da essere stato in dottrina considerato « personalistico-penalistico » in contrapposizione al precedente regime definito « patrimonialistico-risarcitorio » (20). Ne deriva che le regole della suddetta l. n. 689, cit., che a loro volta risultano improntate a profili penalistici per quanto attiene all'applicabilità della sanzione, alla sua determinazione nonché all'individuazione dell'elemento soggettivo della condotta, vedono ora notevolmente ampliata l'area di operatività e la platea dei destinatari, anche se risultano tuttora sottratte a tali regole le penalità previste per risarcire gli enti previdenziali dei danni derivanti da inadempimenti contributivi, avendo la giurisprudenza più volte negato che in detti casi possano farsi valere la buona fede dell'obbligato e la sua mancanza di colpa (21).

GUIDO VIDIRI

(19) Cfr., *ex plurimis*: Cass. 21 marzo 1997 n. 2554, cit.; Cass., sez. un., 8 gennaio 1993 n. 125, cit.

(20) Cfr., sul punto, LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano 1999, 322 s., testo e nt. 9.

(21) Escludono qualsiasi indagine sull'elemento soggettivo del debitore della contribuzione ai fini del versamento delle somme aggiuntive in caso di omesso o ritardato pagamento dei contributi previdenziali: Cass. 21 febbraio 2001 n. 2566; Cass. 24 giugno 2000 n. 8644 e, in epoca più risalente, Cass., sez. un., 11 aprile 1994 n. 3476, in questa *Rivista*, 1995, I, 2517, con nota di Avro, *Il campo di applicazione della tutela contro gli infortuni sul lavoro*.

(*) La sentenza è segnalata in *Diritto e giustizia*, 2002, n. 18, 34.