

LITISCONSORZIO NECESSARIO

(di Eleonora Reggiani)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La portata dirimente di Sez. U n. 1052 del 2007. – 3. Sintesi delle questioni affrontate. – 4. Le obbligazioni tributarie solidali. – 5. Gli atti di imposizione relativi al reddito delle società di persone e dei soci tassabile per trasparenza. – 5.1. Segue. Il litisconsorzio processuale in caso di società di persone estinta in corso di causa. – 6. Gli atti impositivi nei confronti di società di capitali – 7. Crediti e debiti tributari di società estinte – 8. Accertamenti riguardanti l’IVA - 9. Litisconsorzio necessario in appello – 10. Altre questioni. Rinvio.

1. Premessa. L’istituto del litisconsorzio necessario è tra quelli che, nell’ambito della disciplina processuale tributaria, ha creato e continua a creare molteplici problemi in ordine alla sua applicazione ed alle conseguenze pratiche in capo ai soggetti che partecipano – o non partecipano – al processo.

La disposizione normativa di riferimento è l’art. 14 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, il quale stabilisce che: «*1. Se l’oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l’integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. 3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. 4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. 5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente. 6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l’atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza».*

Tale norma è la prima ad aver introdotto una specifica disciplina del litisconsorzio nel processo tributario, perché il previgente d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 non conteneva alcuna disposizione in merito, anche se al suo interno effettuava richiami al processo con pluralità di parti (v. ad es. l’art. 34 del d.P.R. cit.) e comunque consentiva, in via generale, di applicare al processo tributario le norme del libro I del codice di procedura civile, con il limite della compatibilità (art. 39 del d.P.R. cit.).

Occorre considerare che il d.lgs. n. 546 del 1992 è stato adottato, in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30, comma 1, lett. g), n. 2, della l. 30 dicembre 1991 n. 413, che stabiliva, tra i principi ed i

criteri direttivi, che il decreto delegato doveva realizzare un «*adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*» e si faceva espresso riferimento alla necessità di una «*previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*».

La Relazione illustrativa, nel descrivere l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha evidenziato che, con esso, si è voluta introdurre una «*embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti*», aggiungendo che, in mancanza di approfondite analisi dottrinali e giurisprudenziali e seguendo la direttiva contenuta nella legge delega, «*si è aperta la via ad eventuali ipotesi di litisconsorzio o di intervento di terzi, da individuare necessariamente, sulla base della disciplina dei rapporti plurisoggettivi*».

Come sottolineato, nonostante gli sforzi compiuti dagli interpreti, è tuttora in corso un dibattito tra gli stessi in ordine alla portata della disposizione normativa in esame.

Possono essere a riguardo enucleate, essenzialmente, due tesi.

La prima ritiene che, nell'elaborazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore si sia pedissequamente ricondotto alla disciplina del codice di procedura civile e, assimilandolo all'art. 102 c.p.c., costituente una "norma in bianco", abbia lasciato all'interprete l'attribuzione del significato e la definizione dei limiti di operatività.

La seconda sottolinea l'intento del legislatore di rendere, nel processo tributario, la materia del litisconsorzio autonomo rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, esaltando gli aspetti peculiari della disciplina.

La giurisprudenza della S.C., pronunciandosi sul rapporto tra l'art. 102 c.p.c. e l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, ha sostanzialmente ribadito quest'ultima soluzione.

2. La portata dirimente di Sez. U n. 01052/2007. La Corte di legittimità per lungo tempo ha ritenuto di non dover applicare, salvo poche eccezioni, l'istituto del litisconsorzio necessario nella quasi totalità dei processi con pluralità di parti coinvolte in un profilo unitario dal punto di vista sostanziale, in ragione del fatto che, nonostante l'unitarietà dell'oggetto dell'imposizione, alle parti era consentito gestire autonomamente il rapporto con l'Amministrazione finanziaria (e, quindi, ciascuno poteva definire il dovuto in materia diversa dagli altri).

In altre parole, si è ritenuto che, essendo autonomo il rapporto sostanziale, *a fortiori* doveva reputarsi autonomo il corrispondente rapporto processuale.

In questo modo si è garantita un'agevole gestione amministrativa dei rapporti e delle relative controversie, ma si è andati incontro al concreto rischio della difformità degli esiti giudiziari.

Le multiformi fattispecie sulle quali la giurisprudenza si è dovuta pronunciare hanno provocato alcuni ripensamenti rispetto agli originari convincimenti.

Un ruolo fondamentale, nell'evoluzione della giurisprudenza sull'argomento, è stato assunto da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01.

In tale sentenza si afferma che il litisconsorzio necessario ha nel processo tributario una disciplina autonoma rispetto a quella del codice di procedura civile, perché l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce, come l'art. 102 c.p.c., una "norma in bianco", ma individua espressamente nella inscindibilità della causa, determinata dall'oggetto del ricorso, il presupposto per l'operatività dell'istituto.

Si ritiene, pertanto, che il litisconsorzio tributario, disciplinato dal citato art. 14, sussista ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere, o sia, unitario, coinvolgendo nella fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, sebbene proposto da uno solo o da alcuni degli obbligati, abbia ad oggetto, non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma quella inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ossia gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione.

La *ratio* della peculiarità dell'istituto del litisconsorzio tributario viene, infine, giustificata, sul piano costituzionale, quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché essa si mostra funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati ed al rispetto della loro capacità contributiva.

Nella richiamata decisione, le Sezioni Unite hanno, in particolare, evidenziato che l'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 colloca il litisconsorzio in una dimensione esclusivamente processuale, in quanto strutturalmente (e strettamente) collegato alla domanda proposta in giudizio, la quale, se raffrontata alle regole del processo civile, denota una "contaminazione" tra le disposizioni di cui all'art. 102 c.p.c. e 331 c.p.c.

Considerato che il giudizio tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e che l'oggetto dello stesso è circoscritto al concreto atteggiarsi del rapporto tra atto autoritativo e relativa impugnazione, viene, quindi, precisato che l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di

imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

In tale quadro, anche l'inscindibilità dell'azione, richiesta dal medesimo articolo, viene valutata in relazione alla domanda, dovendo essere ritenuta sussistente tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Qualora, invece, colui che ha proposto l'impugnazione abbia dedotto un profilo proprio della sua sola posizione debitoria, è da escludere che si determini quella situazione di inscindibilità, cui, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà realizzarsi solo una ipotesi di intervento volontario, disciplinato dal successivo comma 3 dello stesso articolo.

A tale sentenza ne sono seguite molte altre, che hanno statuito in conformità (Sez. 6-5, n. 15189/2013, Di Blasi, Rv. 627166-01) o che, comunque, hanno fatto propri i principi espressi, per decidere questioni simili o connesse (v., tra le tante, Sez. 6-5, n. 07840/2017, Iofrida, Rv. 643638-01; Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01; Sez. 5, n. 14378/2010, Bisogni, Rv. 613579-01).

Peculiare rilevanza, tra queste, ha l'enunciazione del principio in virtù del quale, nel processo tributario, in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, è ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto la legge li riconosce solidalmente responsabili perché, pur non avendo realizzato un fatto indice di capacità contributiva, la loro posizione è collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo (Sez. 5, n. 00225/2012, Di Iasi, Rv. 621169-01, fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile l'intervento, spiegato direttamente nel giudizio di appello, dell'acquirente del ramo d'azienda destinataria dell'avviso opposto, responsabile solidale, fatto salvo il beneficio di escussione del cedente, ex art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti).

3. Sintesi delle questioni affrontate. Vengono di seguito riportate, raggruppate per argomento, le decisioni della S.C. che, in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, sono state adottate nel

periodo in considerazione, precedute, ove opportuno, da una ricostruzione dell'orientamento giurisprudenziale esistente, al fine di evidenziarne più esattamente la collocazione nel quadro interpretativo complessivo.

In primo luogo è esaminato il tema delle obbligazioni tributarie solidali, in relazione al quale, pur essendovi poche pronunce richiamate, vengono espone le ragioni della soluzione da tempo adottata dalla giurisprudenza, ancora oggetto di aspre critiche in dottrina.

Segue poi l'analisi delle più numerose decisioni relative alle controversie in tema di atti impositivi nei confronti di società di persone e dei soci delle stesse, per i quali vige il regime della tassazione per trasparenza, distinguendole da quelle relative alle società di capitali.

Viene, inoltre, dedicato un paragrafo al tema del litisconsorzio nel processo tributario in grado di appello.

4. Le obbligazioni tributarie solidali. La Corte di cassazione, anche prima della sentenza a Sezioni Unite n. 01052 del 2007, sopra illustrata, ha costantemente affermato l'applicabilità in materia tributaria dei principi civilistici sulle obbligazioni solidali (paritetiche o dipendenti), i quali, naturalmente, devono subire i necessari adattamenti, per l'influenza, sull'assetto del rapporto obbligatorio, degli effetti dell'accertamento e della particolare struttura del processo tributario (v., tra le tante, Sez. 5, n. 13800/2000, Altieri, Rv. 543295-01).

In particolare, secondo tale orientamento, così come l'Amministrazione finanziaria può esigere il pagamento dell'intera imposta da un singolo coobbligato, ciascuno di questi può autonomamente impugnare l'accertamento, il quale può diventare definitivo nei confronti di ciascun obbligato.

La separatezza e autonomia dei singoli rapporti tra Amministrazione finanziaria e condebitori solidali si traduce, sul piano processuale, nella possibilità di instaurare distinti giudizi e dunque nell'esclusione dell'ipotesi di litisconsorzio necessario. Ciascun ricorso contro lo stesso accertamento instaura, dunque, rapporti processuali diversi, anche nel caso in cui vi sia stata trattazione unitaria.

Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01, ha aggiunto argomenti di carattere processuale, forniti dalla lettura offerta dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Come affermato nella motivazione dalla sentenza richiamata – e poi ribadito da Sez. 5, n. 24063/2011, Botta, Rv. 620274-01 – nel processo tributario, l'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 indica, quale presupposto per l'operatività dell'istituto del litisconsorzio necessario, l'inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso.

L'oggetto del ricorso si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente *causa petendi* e *petitum* della domanda.

L'inscindibilità dell'azione viene valutata, anch'essa, in relazione alla domanda, sussistendo tutte le volte in cui la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

Tale impostazione si muove in una prospettiva del tutto diversa da quella nella quale si collocano le regole proprie dell'obbligazione solidale, la cui (eventuale) sussistenza non realizza, infatti, un presupposto per l'applicazione della norma in questione.

La questione della solidarietà dell'obbligazione è, infatti, ritenuta estranea al giudizio, con la precisazione che essa, piuttosto che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittima un intervento nel processo ai sensi dell'art. 14, comma 3, del medesimo decreto).

A tali conclusioni sono pervenute anche le successive decisioni sull'argomento (v., tra le tante, Sez. 5, n. 24098/2014, Chindemi, Rv. 633091-01; Sez. 5, n. 15958/2015, Cosentino, Rv. 636111-01; Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298-01).

Tra le pronunce più recenti occorre segnalare Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01, la quale ha ribadito che, sul piano processuale, il rapporto di solidarietà passiva si risolve in un litisconsorzio meramente facoltativo.

5. Gli atti di imposizione relativi al reddito delle società di persone e dei soci tassabile per trasparenza. Come è noto, Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, ha affermato che, in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e dei soci delle stesse, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci – salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali – sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, perché la stessa non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o

dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario.

Conseguentemente, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno ritenuto che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

A ben vedere, la decisione, relativa ad atti impositivi inerenti l'ILOR della società e l'IRPEF dei soci, ha dato attuazione al criterio generale, sancito da Sez. U, n. 01052/2007, Botta, Rv. 595502-01, sopra descritta, ponendo in evidenza l'esistenza di un accertamento unico, che riguarda inscindibilmente una pluralità di soggetti e che rientra, pertanto, nella specifica figura di litisconsorzio necessario originario, così come è stata ricostruita e definita nella citata pronuncia.

Si deve, infine, considerare che, di recente, le Sezioni Unite hanno confermato l'estensione, già operata in alcuni casi, del principio sopra enunciato anche nei processi relativi all'IRAP.

Sez. U, n. 13452/2017, Cirillo E., Rv. 644364-01, ha, infatti, affermato che l'IRAP è imposta assimilabile all'ILOR, in quanto ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dagli art. 17, comma 1, e 44 del d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446. Ne consegue che, essendo l'IRAP imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento dell'IRAP dovuta dalla società.

Le decisioni della S.C. che nel periodo in esame hanno affrontato il tema del litisconsorzio necessario nei procedimenti sopra descritti si pongono in linea di continuità con le statuizioni illustrate.

Nella stessa linea dell'appena menzionata pronuncia a Sezioni Unite, Sez. 5, n. 29128/2018, Fichera, Rv. 651279-01, ha precisato che nelle controversie aventi ad oggetto l'IRAP dovuta da uno studio professionale associato, trattandosi di imposta imputata per trasparenza agli associati, sussiste il litisconsorzio necessario tra l'associazione ed i propri associati, aggiungendo però che, ove al giudizio abbiano partecipato tutti gli associati, il contraddittorio non deve essere integrato nei confronti dell'associazione, non avendo quest'ultima una distinta personalità giuridica.

Tornando alle società di persone, Sez. 6-5, n. 01472/2018, Napolitano, Rv. 647100-01, ha ribadito che, in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento del maggior reddito delle società di persone e dei soci delle stesse, ex art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, comporta un litisconsorzio necessario tra società e soci, in difetto del quale la sentenza, anche di appello, è affetta da radicale nullità ed il procedimento deve essere rinviato al giudice di primo grado.

Sez. 6-5, n. 15116/2018, Napolitano, Rv. 649266-01, ha richiamato per intero il principio di diritto enunciato da Sez. U, n. 14815/2008, Merone, Rv. 603330-01, ritenendo che, nella specie, il litisconsorzio non era sussistente, perché il socio, nell'impugnare l'avviso di accertamento, aveva sollevato eccezioni personali (riferite alla motivazione dell'avviso di accertamento, alla decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio impositivo e alla prescrizione dei contributi previdenziali richiesti).

Anche Sez. 6-5, n. 16730/2018, Luciotti, Rv. 649377-01, ha affermato che il principio di unitarietà dell'accertamento, sul quale si basa la rettifica della dichiarazione dei redditi delle società di persone e dei relativi soci, comporta che il ricorso tributario proposto da uno di essi, o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che i soci, i quali tutti devono quindi essere parti del procedimento, non potendo la relativa controversia essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, in ragione dell'esistenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra i soci e la società stessa.

Nella medesima pronuncia è, poi, precisato che il ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri, ovvero, se possibile, la riunione dei processi separatamente instaurati dai litisconsorti necessari, posto che il giudizio celebrato senza la partecipazione di ciascuno di essi è da ritenersi affetto da nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Peraltro, con riguardo a quest'ultimo aspetto, Sez. 6-5, n. 03789/2018, Cirillo E., Rv. 647118-01, ha precisato che, in tema di rettifica del reddito di una società di persone, l'inosservanza del litisconsorzio necessario tra la stessa ed i soci non spiega effetti, quando le pronunce rese sui ricorsi siano sostanzialmente identiche e adottate dallo stesso collegio nel contesto di una trattazione unitaria. Ne deriva che la riunione dei giudizi può avvenire anche in sede di gravame, atteso che il rinvio al giudice di primo grado non sarebbe giustificato dalla necessità di salvaguardare il contraddittorio e si porrebbe in contrasto con il principio della ragionevole durata del processo.

La decisione non è isolata, posto che, ad esempio, già Sez. 6-5, n. 12375/2016, Caracciolo, Rv. 640036-01, aveva ritenuto possibile la riunione “sanante” in appello.

Inoltre, Sez. 5, n. 29843/2017, Greco, Rv. 646522-01 (conforme a numerosi altri precedenti, tra i quali, tra i primi, Sez. 5, n. 03830/2010, D’Alonzo, Rv. 611765-01) ha ribadito che, nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non deve essere dichiarata la nullità dei giudizi, per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell’esistenza e del contenuto dell’atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: 1) identità oggettiva quanto a *causa petendi* dei ricorsi; 2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; 3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; 4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici.

In tal caso, evidenzia la S.C., la ricomposizione dell’unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall’art. 111, comma 2, Cost. e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali nell’osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio.

Inoltre, come precisato da Sez. 5, n. 23261/2018, Catalozzi, Rv. 650689-01, la controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, nei casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti.

Sez. 5, n. 24025/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651397-01, ha specificato, poi, che il giudizio di impugnazione dell’avviso di accertamento promosso dal socio di fatto di una società di persone, che

pure contesti tale qualità, deve svolgersi nel contraddittorio tra la società e i soci della stessa, perché la relativa decisione non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti.

Particolare rilievo assume **Sez. 5, n. 12317/2019, D'Orazio, Rv. 653856-01**, ove, in tema di accertamento con adesione, viene escluso il litisconsorzio necessario tra la società di persone e i soci, con riferimento ai giudizi da questi ultimi instaurati contro gli atti di accertamento, a loro notificati perché assenti o non aderenti alla definizione agevolata scelta dalla società, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno a seguito di tale definizione, che, ai sensi dell'art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti dei soci, con la conseguenza che ciascuno di essi può opporre solo ragioni di impugnazioni specifiche e quindi di carattere personale.

Tale pronuncia è espressione di un orientamento oramai consolidato (Sez. 5, n. 02827/2010, Bognanni, Rv. 611767-01; Sez. 5, n. 14926/2011, Terrusi, Rv. 618485-01; Sez. 5, n. 00222/2014, Crucitti, Rv. 629000-01), che ha superato quello ad esso contrario e oramai da tempo disatteso (da ultimo Sez. 5, n. 03576/2010, Magno, Rv. 611472-01).

Con riguardo ad altri aspetti della questione, deve essere richiamata Sez. 5, n. 07026/2018, D'Orazio, Rv. 647553-01, la quale, nell'affermare che, nel processo tributario, sussiste un litisconsorzio necessario tra società di persone e soci, compresi gli accomandanti, stante l'unitarietà dell'accertamento dei relativi redditi ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, ha aggiunto che non assume alcun rilievo la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in società di capitali, perché – si legge in motivazione – si tratta di una vicenda sopravvenuta, che non incide sull'unitarietà dell'accertamento e, dunque, sulle indicate ragioni del litisconsorzio necessario originario tra società e soci.

5.1. Il litisconsorzio processuale in caso di società di persone estinta in corso di causa. Alcune pronunce hanno esaminato gli effetti dell'estinzione della società di persone, cancellata dal registro delle imprese in pendenza del processo tributario, riguardante gli atti di imposizione sopra menzionati.

Sez. 5, n. 06285/2018, Bernazzani, Rv. 647465-01, ha così precisato che, nel processo tributario, il principio secondo cui, in virtù dell'unitarietà dell'accertamento, sussiste litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, opera anche ove quest'ultima si estingua per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, atteso che, a seguito di tale evento, i soci succedono nella posizione processuale dell'ente estinto, venendosi a determinare, tra di essi, una situazione di litisconsorzio necessario per

ragioni processuali, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale.

Con riferimento, poi, alla proposizione dell'appello, quando l'estinzione della società non è stata dichiarata in primo grado, Sez. 6-5, n. 06069/2018, Napolitano, Rv. 647495-01, ha precisato che, qualora nel giudizio di primo grado la società in accomandita semplice, parte dello stesso, si sia estinta per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, e l'evento estintivo non sia stato dichiarato, l'atto di appello, proposto dall'ex socio accomandatario, deve essere notificato anche agli altri ex soci, in quanto sono tutti successori della società ai sensi dell'art. 110 c.p.c. In mancanza, la sentenza pronunciata all'esito del procedimento di gravame è affetta da nullità, rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione, per violazione del principio del contraddittorio.

Diversamente, ma con riferimento al caso in cui l'estinzione della società intervenga prima dell'instaurazione del processo, Sez. 5, n. 20024/2017, Tedesco, Rv. 645298-01, ha ritenuto che l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse, e che giustifica il litisconsorzio necessario tra società e soci nei giudizi di impugnazione dei relativi atti di accertamento, non viene più in considerazione nel caso di intervenuta estinzione della società, atteso che i debiti sociali si trasferiscono ai soci illimitatamente responsabili (in applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto che correttamente la socia accomandataria della società estinta era stata ritenuta destinataria degli avvisi di accertamento senza necessità di integrare il contraddittorio nei confronti del socio accomandante, in quanto l'accertamento era stato originariamente compiuto nei confronti dello stesso).

6. Gli atti impositivi nei confronti di società di capitali. È opportuno precisare che, come ha affermato Sez. 6-5, n. 20507/2017, Iofrida, Rv. 645046-01, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di società di capitali, non è configurabile litisconsorzio tra società e soci, perché, per i redditi da partecipazione società di capitali non sussiste il meccanismo di automatica imputazione dei redditi ai soci in proporzione alla partecipazione, previsto dal combinato disposto degli artt. 40, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, salvo che i soci non abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 del d.P.R. n. 917 del 1986 (v., infatti, Sez. 6-5, n. 24472/2015, Caracciolo, Rv. 637559-01, ove, nel caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali, in cui i soci hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, si è affermato che il

ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio *ex art. 14 del d.lgs n. 546 del 1992* nei confronti di tutti i soci e della società).

7. Crediti e debiti tributari di società estinte. La S.C. ha più volte esaminato la questione relativa alla sorte dei debiti e dei crediti di società (di persone o di capitali) ormai cancellate delle società dal registro delle imprese e, quindi, estinte.

Tra le ultime pronunce, Sez. 1, n. 17492/2018, Fraulini, Rv. 649892-01, ha ribadito che, con riferimento ai rapporti ancora pendenti di tali società, si determina un fenomeno successorio, rispetto al quale si devono distinguere due ipotesi: a) se l'*ex socio* agisce per un debito della società estinta non definito in sede di liquidazione, la successione interessa tutti i soci esistenti al momento della cancellazione, posto che essi succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla società, sicché sussiste un litisconsorzio di natura processuale e tutti i soci debbono essere chiamati in giudizio, ciascuno quale successore della società e nei limiti della propria quota di partecipazione; b) se invece l'*ex socio* agisce per un credito della società estinta, pur rimanendo immutato il meccanismo successorio, la mancata liquidazione comporta soltanto l'instaurazione tra i soci medesimi di un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione ne seguirà il regime proprio, con esclusione del litisconsorzio (così già Sez. U, n. 6070/2013, Rordorf, Rv. 625323-01).

Con riferimento al credito IVA, azionato (mediante richiesta di rimborso) da uno dei soci della società estinta, è poi intervenuta **Sez. 5, n. 15637/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 654156-01**, che ha confermato la ricostruzione sopra richiamata. In particolare, la S.C. ha ribadito che, in questi casi, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: 1) l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci; 2) i diritti e i beni, anche se non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società, si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, e la relativa gestione segue il regime proprio della contitolarità o della comunione, ivi compresa l'esclusione del litisconsorzio processuale per il caso di azione individuale di uno dei contitolari.

In motivazione, la Corte ha anche evidenziato, da un lato, che è irrilevante, ai fini dell'esistenza del credito, la mancata iscrizione nel bilancio finale di liquidazione e, dall'altro, che il diritto al rimborso (insieme al diritto alla detrazione, nella specie non esperibile, attesa l'avvenuta estinzione della società) assolve alla funzione specifica di assicurare la neutralità dell'IVA, sicché, ove siano rispettate le condizioni sostanziali, l'eventuale inosservanza di adempimenti, che siano meramente formali, non può incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione e,

correlativamente, del diritto al rimborso (cfr. Sez. 5, n. 19938/2018, Nonno, Rv. 649829-01; v. anche Corte di giustizia, sentenza 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok e Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 2017, in C-254/16, Glencoure, nonché Corte di giustizia, sentenza 19 ottobre 2017, in C-101/16, Paper Consult).

8. Accertamenti riguardanti l'IVA. La Corte di legittimità ha anche esaminato fattispecie ove il contenzioso ha riguardato anche atti di accertamento inerenti ad altre imposte, come l'IVA.

Sul punto, Sez. 5, n. 06303/2018, Triscari, Rv. 647467-01, ha affermato che l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti dei soci, salvo che l'Ufficio abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti anche ai fini di altre imposte (nella specie, IRAP), fondati su elementi comuni, atteso che, in detta ipotesi, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA non si sottrae al vincolo necessario del *simultaneus processus* per l'inscindibilità delle due situazioni, in quanto insuscettibile di autonoma definizione (nello stesso senso, Sez. 5, n. 26071/2015, Perrino, Rv. 638421-01).

Di orientamento contrario si è mostrata Sez. 5, n. 06531/2018, Di Geronimo, Rv. 647469-01, ove, sempre in tema di accertamento ai fini IVA e IRAP di società di persone, ha, invece, affermato che la responsabilità solidale ed illimitata per i debiti della società, prevista dall'art. 2291 c.c., esclude la ricorrenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario relativamente all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, atteso che – come spiegato in motivazione – ogni singolo socio, unito agli altri dal vincolo di solidarietà tributaria, è singolarmente soggetto ai poteri di accertamento e riscossione dell'amministrazione finanziaria, senza che sussista un'unica fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato (nello stesso senso Sez. 6-5, n. 25136/2013, Caracciolo, Rv. 628498-01 ed anche Sez. 5, n. 09527/2016, Luciotti, Rv. 639771-01, che però ha motivato affermando che, in questo caso, i soci non sono litisconsorti necessari, perché l'atto impugnato non comporta alcuna rettifica dei redditi della società e conseguentemente neanche di quelli dei soci, per cui si pone solo una questione di solidarietà passiva ex art. 2313 c.c.).

9. Litisconsorzio necessario in appello. Con riferimento al litisconsorzio in appello, Sez. 5, n. 04597/2018, Delli Priscoli, Rv. 647273-01, ha fatto LITIS con riguardo a quello tributario, l'art. 331 c.p.c. trova applicazione non solo nelle ipotesi di cause inscindibili, ossia di

litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche in quelle di cd. cause dipendenti che, riguardando due o più rapporti scindibili ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, meritano, per esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti che abbiano partecipato al giudizio di primo grado.

Sez. 5, n. 27616/2018, Dell'Orfano, Rv. 651077-01, ha poi precisato che l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa, pena la nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza che l'ha concluso, rilevabile anche d'ufficio anche in sede di legittimità.

10. Altre questioni. Rinvio.

Il problema della configurabilità di ulteriori ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ha interessato anche altre fattispecie, trattate in diversi Capitoli della presente Rassegna. Si rinvia, in particolare, al Capitolo III, sul tema del litisconsorzio tra sostituto e sostituito di imposta, e al Capitolo VIII, sulla questione del litisconsorzio tra ente impositore ed agente della riscossione.