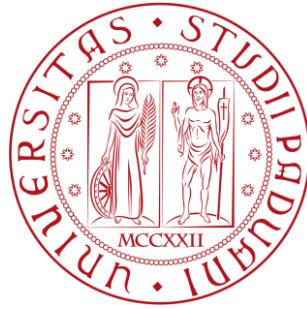


UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA  
Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto  
Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza



TESI DI LAUREA

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

RELATORE:

Chiar.mo PROF. ROBERTO SCHIAVOLIN

LAUREANDO: PIETRO BONSO

1144749

ANNO ACCADEMICO 2021-2022



A conclusione del mio percorso universitario, desidero ringraziare i miei genitori e Matilde per il supporto e l'aiuto che non mi sono mai mancati.

Ringrazio il Professor Roberto Schiavolin per la disponibilità e la cortesia che hanno contraddistinto la nostra collaborazione nella ricerca dei materiali e nella stesura della tesi.

Ho avuto la fortuna di trascorrere questi sei anni con Elena, sarebbe stato difficile senza di te.



# INDICE

INTRODUZIONE .....	5
<b>CAPITOLO I .....</b>	<b>7</b>
<b>IL LITISCONSORZIO NECESSARIO. ....</b>	<b>7</b>
PREMESSA.....	7
1. IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO CIVILE. ....	11
1.1 Ragioni di diritto sostanziale. ....	14
1.2 Ragioni processuali. ....	17
1.3 Ragioni di opportunità.....	18
2. LITISCONSORZIO NECESSARIO O FACOLTATIVO? .....	21
<b>CAPITOLO II .....</b>	<b>25</b>
<b>IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL DIRITTO TRIBUTARIO. ....</b>	<b>25</b>
3. LE TEORIE INTERPRETATIVE: L'IDENTITÀ TRA L'ARTICOLO 14 E L'ARTICOLO 102 C.P.C. ....	25
3.1. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso (art. 14, d.lgs. n. 546/1992) e l'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili (art. 331 c.p.c.).....	26
3.2. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso e la giurisprudenza amministrativa in tema di atti inscindibili. ....	31
<b>CAPITOLO III .....</b>	<b>35</b>
<b>LE IPOTESI DI APPLICAZIONE DEL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO.....</b>	<b>35</b>
4. LE IPOTESI. ....	35
4.1 Ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione e, conseguentemente, del processo che lo concerne. ....	36
4.2 Liti in tema di sostituzione tributaria. ....	39
4.3 Unitarietà dell'oggetto dell'imposizione per la natura della pretesa concretamente fatta valere dall'Amministrazione finanziaria. ....	49
4.4 Provvedimenti impositivi ai quali risultano sottese obbligazioni solidali paritarie. ....	54
4.5 Provvedimenti di imposizione concernenti redditi prodotti in forma associata.....	60
4.5.1 Prima della sentenza 4 giugno 2008, n. 14815.....	61
4.5.2 La sentenza 4 giugno 2008, n. 14815. ....	75
4.6 Controversie relative al regime di consolidato fiscale.....	92

<b>CAPITOLO IV .....</b>	<b>101</b>
<b>APPLICAZIONI RECENTI, CRITICHE E ALTERNATIVE AL LITISCONSORZIO NECESSARIO .....</b>	<b>101</b>
5. CONSIDERAZIONI CRITICHE SUL MODELLO DI LITISCONSORZIO NECESSARIO ELABORATO DALLE SEZIONI UNITE.....	101
6. GLI SVILUPPI GIURISPRUDENZIALI DEL LITISCONSORZIO NECESSARIO.....	126
6.1 Il parziale revirement della Cassazione: la sentenza 18 febbraio 2010, n. 3830.....	128
6.2 Lo sviluppo della giurisprudenza di legittimità in tema di accertamento con adesione nei redditi prodotti in forma associata. ....	132
6.3 Litisconsorzio necessario nell'accertamento di maggiore IRAP dovuta dalla società di persone..	140
6.4 Litisconsorzio e sospensione necessaria nella presunzione di distribuzione di utili-extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa. ....	147
CONCLUSIONI .....	161
BIBLIOGRAFIA .....	167

## Introduzione

L'introduzione dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, introducendo un espresso riferimento interno al litisconsorzio necessario e all'intervento, porta l'ordinamento tributario a non dipendere più, almeno sulla carta, dagli omologhi istituti operanti nel processo civile, aumentando l'autonomia del sistema tributario e, soprattutto, del suo processo.

Tuttavia, è manifesta nella giurisprudenza una forte incertezza nell'applicazione degli istituti processuali che determinano un processo con pluralità di parti, soprattutto con riferimento al litisconsorzio necessario. L'istituto, disciplinato in ambito civilistico dall'articolo 102 del codice di procedura civile, presuppone una delicata individuazione delle relative ipotesi applicative, onde evitare le dirompenti conseguenze determinate dalla pretermissione dei litisconsorti necessari.

Nell'ordinamento tributario, ad un iniziale atteggiamento omologante rispetto all'istituto processualcivilistico, è subentrata una tendenza espansiva nell'applicazione del litisconsorzio necessario, che ne ha fatto perdere ogni aggancio con il processo civile: assorbendo, oltre alle tradizionali situazioni individuate dalla dottrina processualcivilistica, anche le istanze tipicamente riconducibili al litisconsorzio facoltativo, il litisconsorzio necessario tributario configurato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le famose sentenze 18 gennaio 2007, n. 1052, e 4 giugno 2008, n. 14815, rappresenta un *unicum* nel diritto processuale, a causa delle indicazioni, non così chiare, date dalla giurisprudenza di legittimità e in virtù della particolare struttura impugnatoria del processo tributario.

La nostra ricerca, passando in rassegna le varie ipotesi in cui trova applicazione il litisconsorzio necessario tributario, ed osservando le posizioni della dottrina a riguardo, si pone l'obiettivo di valutare logicità e coerenza degli arresti delle Sezioni Unite, ponendoli a confronto con l'impostazione civilistica del litisconsorzio necessario e con l'ordinamento tributario sostanziale, al fine di comprendere se le scelte effettuate dalla giurisprudenza possano favorire il buon andamento della giustizia tributaria o se contribuiranno a rallentare l'attività delle commissioni tributarie, in un settore dell'ordinamento dove le esigenze di equità, giustizia e celerità sono, con tutta evidenza, notevolmente percepite.





# Capitolo I

## IL LITISCONSORZIO NECESSARIO.

**SOMMARIO: Premessa: l'articolo 14 del d.lgs. n. 546/1992 e la sua interpretazione alla luce del rinvio al codice di procedura civile; 1. Il litisconsorzio necessario nel processo civile – 1.1 Ragioni di diritto sostanziale. – 1.2 Ragioni processuali. – 1.3 Ragioni di opportunità; 2. Litisconsorzio necessario o facoltativo?**

**PREMESSA. L'articolo 14 del d.lgs. n. 546/1992 e la sua interpretazione alla luce del rinvio al codice di procedura civile.**

Prima della riforma del 1992<sup>1</sup>, l'ordinamento italiano non conosceva espressamente una disciplina del processo tributario con pluralità di parti. Occorreva riferirsi, dunque, per la disciplina degli istituti applicabili in caso di pluralità di parti nel processo, alle norme del codice di procedura civile, in virtù del rinvio recettizio contenuto nell'articolo 39 del D.P.R. n. 636/1972<sup>2</sup>, che rendeva applicabili avanti alle commissioni tributarie le norme del primo libro

---

<sup>1</sup> Decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546, "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 1993.

<sup>2</sup> GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, I, p. 1712 s. il quale afferma che "già con la riforma del 1972 la realtà dei rapporti fra normativa processuale tributaria e diritto processuale civile risultava profondamente cambiata, costituendo il d.p.r. 636 del 1972, integrato dal d.p.r. 739 del 1981, un *corpus* di norme processuali sufficientemente omogeneo e in grado di esprimere al proprio interno potenzialità interpretative difficilmente accreditabili alla normativa tributaria preriforma". Aggiunge GLENDI che "l'articolo 39 – il quale dispone che "al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97" - lungi dall'esaurire la sua portata in un esplicito riconoscimento del richiamo analogico al diritto processuale civile, in realtà addirittura prescindeva da questo profilo, della problematica dell'integrazione delle fonti della disciplina del processo tributario, dettando invece una graduatoria di riferimenti che attribuivano alla norma stessa un contenuto ben più articolato e vincolante, ponendo così le basi per la futura nascita di un vero e proprio diritto processuale tributario".

È questa la direzione verso cui va il disposto dell'articolo 1, comma 2, d.lgs. 546/1992, prendendo atto, con GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, cit., "che esiste ormai un diritto processuale tributario *tout court* a livello di legislazione sistematicamente coordinata anche attraverso il generale modulo di raccordo dell'art. 1, comma 2, e con gli altri richiami fatti dal d.lgs. n. 546/1992 a singole disposizioni o gruppi di disposizioni del codice di procedura civile".

del codice, “in quanto compatibili con le norme contenute nel presente decreto e nelle leggi che disciplinano le singole imposte”.

Una disciplina esplicita del processo tributario con pluralità di parti venne introdotta con l'articolo 14, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato “Litisconsorzio ed intervento”.

La norma in esame illustra i presupposti per la formazione di un processo litisconsortile necessario o facoltativo, originario o successivo, coatto o volontario, davanti alle Commissioni tributarie: il legislatore del 1992 legittima l'instaurazione di una lite tributaria soggettivamente complessa introducendo, al primo comma, il litisconsorzio necessario, occupandosi poi di quello facoltativo successivo (sia volontario, con l'intervento, sia coatto, con la chiamata in giudizio) e dedicandosi, infine, seppur brevemente, alla trattazione degli aspetti procedurali relativi ai suddetti istituti.

Tuttavia, è evidente che l'articolo 14 non sia, di per sé, esauriente e soddisfacente per compiere un'analisi completa della pluralità di parti nel processo tributario: dalla sua lettura emerge la possibilità e, a volte, la necessità dell'instaurazione di un processo soggettivamente complesso, ma esso non chiarisce, né indica – salva l'indicazione dell'“inscindibilità dell'oggetto del ricorso”, peraltro di difficile interpretazione – quali siano le situazioni che impongono il litisconsorzio necessario piuttosto che la strutturazione del processo secondo le regole del litisconsorzio facoltativo.

Quest'incertezza, sempre che si ritengano omologhi gli istituti del processo civile e quelli del processo tributario - e tale opinione non è pacifica in dottrina<sup>3</sup> e in giurisprudenza<sup>4</sup> - e, di conseguenza, si ritengano applicabili le medesime conseguenze giuridiche, può rivelarsi esiziale: nei casi di litisconsorzio necessario la celebrazione di un processo a contraddittorio non integro, a causa della pretermissione di una parte processuale necessaria<sup>5</sup>, determinerà

---

<sup>3</sup> Per CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 12, la disciplina del d.lgs. 546/1992 e in particolare dell'articolo 14, rende da un lato superfluo il rinvio all'articolo 102 c.p.c. stante la autonomia del processo tributario, e dall'altro certifica l'indipendenza degli istituti processualtributari rispetto a quelli del codice di procedura civile.

<sup>4</sup> Cass., sez. un., n. 1052/2007 dove la Suprema Corte afferma che “il litisconsorzio necessario nel processo tributario è fattispecie autonoma rispetto alla (apparentemente) analoga fattispecie processualcivile”.

<sup>5</sup> È tale colui il quale non abbia assunto la qualità di parte processuale, a causa del mancato svolgimento nei suoi confronti delle attività di notificazione e citazione necessarie da parte di colui il quale ha proposto la domanda, deducendo in giudizio una situazione giuridica alla quale si applichi l'istituto del litisconsorzio necessario. Così, FABBRINI G., *Litisconsorzio*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIV, MILANO, 1974, p. 82.

la pronuncia di una sentenza *inutiliter data*<sup>6</sup>, inidonea a produrre effetti nei confronti di tutti i soggetti – litisconsorti presenti in giudizio e litisconsorti pretermessi - ai quali essi dovrebbero essere diretti<sup>7</sup>. È una conseguenza che non trova applicazione nell'ambito del litisconsorzio facoltativo, fenomeno molto più ampio - alla base del quale risiedono gli evidenti vantaggi derivanti dall'instaurazione di un unico processo a cui partecipa una pluralità di parti, quali la formazione di giudicati armonici e il risparmio di costi e di risorse

<sup>6</sup> CHIOVENDA G., *Sul litisconsorzio necessario*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, Roma, 1931, p. 542. FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., p. 825 afferma che il regime della sentenza emessa a contraddittorio non integro ha dato luogo ad un vivo contrasto di opinioni. La prima tesi propugna la "radicale, categorica, impossibilità della sentenza emessa a contraddittorio non integro di manifestare qualsivoglia forma di efficacia disciplinatrice nei confronti del litisconsorte pretermesso" ma anche "la sua inutilità nei confronti dei litisconsorti presenti", di modo che si giunge al concetto di sentenza inesistente, alla luce del quale consegue una triplice serie di implicazioni: a) la sentenza emessa a contraddittorio non integro, oltre ad essere invalida, è anche inidonea a disciplinare il rapporto giuridico tanto tra i litisconsorti che hanno partecipato al giudizio, quanto nei confronti dei litisconsorti pretermessi; b) il vizio della sentenza emessa a contraddittorio non integro non è sanabile; c) pertanto non trova applicazione l'articolo 161, comma 1, c.p.c. (cd. conversione dei motivi di nullità in motivi di gravame); la seconda tesi sostiene che la sentenza emessa a contraddittorio non integro sarebbe sì invalida ma tuttavia efficace nei confronti di tutti i litisconsorti, sia presenti sia assenti: la sentenza sarebbe quindi annullabile da parte di tutti i litisconsorti, con la differenza che coloro che furono parti del giudizio potranno utilizzare gli ordinari mezzi di impugnazione delle sentenze (appello e ricorso per cassazione), mentre i litisconsorti pretermessi dovrebbero utilizzare il mezzo d'impugnazione straordinario dell'opposizione di terzo, "con la conseguenza che per loro l'invalidità della sentenza non diventa mai inattaccabile per preclusione processuale". La seconda tesi, di cui sono fautori REDENTI E., *Il giudizio civile con pluralità di parti*, MILANO, 1911; ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, MILANO, 1935, non persuade.

Anzitutto, come afferma FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., chi volesse sostenere l'efficacia, nonostante l'invalidità, della sentenza resa a contraddittorio non integro anche nei confronti dei litisconsorti pretermessi si troverebbe dinanzi all'ostacolo insormontabile dato dall'art. 2909 c.c., sull'estensione soggettiva della cosa giudicata, per il quale, "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa": è evidente che siffatta sentenza non potrebbe in alcun modo vincolare il litisconsorte pretermesso, terzo rispetto al giudizio, a meno di non estendere ingiustificatamente l'efficacia della sentenza, essendo i casi di estensione soggettiva "sì conosciuti nel nostro ordinamento, ma eccezionali e tassativi, rispetto al quale l'interprete non sembra potersi arrogare l'arbitrio di applicarlo fuori dalle ipotesi espressamente previste". Si può, pertanto, concludere che la sentenza emessa a contraddittorio non integro non potrà mai manifestare la sua efficacia nei confronti dei litisconsorti pretermessi, ma non potrà nemmeno disciplinare i rapporti giuridici tra i litisconsorti presenti in giudizio, non potendosi considerare "definito" un rapporto in cui è assente uno dei partecipanti: di qui quella "inutilità" della sentenza propugnata da CHIOVENDA G., *Sul litisconsorzio necessario*, cit., che è condivisa dalla dottrina maggioritaria (così anche CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, *Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, TORINO, 2019, p. 104); in secondo luogo, se la sentenza non manifesta alcuna efficacia nei confronti del litisconsorte pretermesso e nemmeno nei confronti dei partecipanti al giudizio, perché è inutile, allora egli non avrà interesse ad impugnare la sentenza con l'opposizione di terzo (art. 404, co. 1, c.p.c.: "un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti"). FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., sottolinea che la soluzione dell'inutilità della sentenza è, inoltre, quella che più si "armonizza" con il diritto di difesa, inviolabile in ogni stato e grado del giudizio, previsto dall'art. 24 della Costituzione.

<sup>7</sup> La giurisprudenza, come riferiscono FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., p. 827 e ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, in *Dig. Disc. Priv., sez. civ.*, vol. XI, TORINO, 1994, p. 15, "inserendo quasi un accento di scetticismo fra le sottili dispute dogmatiche", quasi trascura il concetto di "utilità" della sentenza, e tende a mettere tutti d'accordo: la sentenza emessa a contraddittorio non integro in casi di litisconsorzio necessario è *inutiliter data* in senso chiovendiano, ma ciò non significa che non possa essere esperita l'opposizione di terzo ordinaria, anche se come mezzo non necessario (l'opposizione di terzo, peraltro, non è esperibile nel processo tributario, mancando la sua indicazione all'art. 50, d.lgs. n. 546/1992). Si vedano Cass., sez. un., 3 febbraio 1989, n. 670 e n. 671, *FI*, 1989, I, 3459 dove la Corte afferma, che "deve trattarsi di una utilità [...] che non può non essere se non l'utilità che la pronuncia sia idonea a fornire in ordine al soddisfacimento dell'interesse tutelato dalla legge ed a tutela del quale essa è demandata al giudice".

giudiziarie – che trova origine nei rapporti di connessione tra diverse domande proposte da differenti soggetti<sup>8</sup>.

Una parte fondamentale di questo lavoro sarà l'analisi della dottrina sul litisconsorzio necessario, tema affascinante da un punto di vista teorico ma anche di rilevante interesse concreto, riverberandosi sul diritto di agire in giudizio sancito dall'articolo 24, comma 1 della Costituzione, il quale secondo alcuni Autori sarebbe limitato<sup>9</sup> proprio dalla previsione del litisconsorzio necessario, e sul diritto di difesa che ai sensi del medesimo articolo 24 Cost. deve essere garantito a tutti i titolari, ancorché pretermessi, del rapporto giuridico controverso dedotto in giudizio.

Un tentativo di superare la difficoltà nell'individuare l'esatto ambito di operatività del litisconsorzio necessario e del litisconsorzio facoltativo porta, in prima istanza, ad approcciare con attenzione il codice di procedura civile, a cui peraltro rinvia l'articolo 1, comma 2, d.lgs. 546/1992<sup>10</sup>, prevedendo che: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del

---

<sup>8</sup> Vedi, per tutti, ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 17 e FABBRINI, *Litisconsorzio*, cit., p. 820.

<sup>9</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, II° ed., TORINO, 2017, p. 101 e CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, cit., p. 106

<sup>10</sup> È densa di significato l'affermazione di GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, cit., p. 1753, relativa all'autonomia e specificità del processo tributario – che si riverbera sul tema del litisconsorzio necessario oggetto del presente lavoro – che richiama la giurisprudenza della Corte Costituzionale (sentenza n. 53 del 1998) per la quale "il processo tributario, rispetto a quello civile e amministrativo, conserva una sua spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio". La Corte sottolinea inoltre la "piena autonomia dei sistemi processuali messi a confronto, che si presentano in sé compiuti e riguardano liti in materie non omogenee".

Questa specificità del processo tributario sarà utilizzata dalla Corte di Cassazione per argomentare l'autonomia delle fattispecie che richiedono una pluralità di parti nel processo tributario rispetto a quelle del processo civile, conducendo ad una elaborazione del litisconsorzio necessario tributario autonomo rispetto a quello processuale civile (Cass. Civ., sez. un., n. 1052/2007). Anche CHIZZINI A., *Il codice del processo nel sistema del giusto processo*, in GLENDI-CHIZZINI, *Codice del processo tributario annotato*, p. 1753, riconosce la specialità del diritto tributario, attribuendo ciò nonostante rilevante importanza al rinvio alla disciplina del processo civile, il quale "tende ad assicurare (pur non ancora perfettamente) quelle garanzie che costituiscono il nucleo fondamentale del giusto processo di cui all'art. 111 Cost"; CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 7, precisa inoltre che l'uso di una tecnica mista di rinvio –ove, oltre al generale rinvio al codice di rito, si verificano precisi richiami a singoli istituti – scelta dal legislatore delegato del d.lgs. 546/1992, "contrariamente a quanto potrebbe apparire ad un primo esame, limita sul piano pratico la possibilità della diretta ed immediata applicazione di istituti del processo civile a quello tributario. [...] proprio la reiterazione dei rinvii, l'aver pressoché letteralmente assorbito certe disposizioni del c.p.c. viene in sostanza a indebolire il vincolo genetico (pur sempre forte) tra codice di rito e legge processuale tributaria, e nel contempo a rafforzare l'idea che ci si trovi dinnanzi a una esperienza processuale autonoma che non può in alcun modo essere appiattita sulla diversa esperienza del processo civile".

codice di procedura civile”, in attuazione della legge delega n. 413/1991, comma 1, lett. g) (“adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile”).

Tuttavia, la formula dell’articolo 14 si discosta dal disposto dell’articolo 102 c.p.c.<sup>11</sup>, prevedendo che “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”: se pertanto il rinvio al codice di procedura civile appare necessario, la non equivalenza delle formulazioni induce a domandarsi se effettivamente ci sia identità di contenuto<sup>12</sup> tra le due disposizioni.

È necessario, dunque, procedere nell’analisi dell’istituto del litisconsorzio necessario così come disciplinato nel codice di procedura civile, per poterne successivamente delineare i contorni all’interno del processo tributario, cercando, inoltre, di tracciare un confine rispetto al litisconsorzio facoltativo.

## 1. IL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO CIVILE.

L’articolo 102 del c.p.c., analogamente all’articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, non prevede specifiche fattispecie al ricorrere delle quali debba instaurarsi il litisconsorzio necessario, ma descrive unicamente la situazione generica che conduce alla necessaria pluralità di parti processuali: “Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo” recita il primo comma dell’articolo

---

<sup>11</sup> Ai sensi dell’art. 102 c.p.c., “se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l’integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito”.

<sup>12</sup> Sempre CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, p. 12, sottolinea come le “contiguità terminologiche” e l’omogeneità espressiva” tra istituti del processo civile e del processo tributario, ad esempio il litisconsorzio necessario, porta a distorsioni applicative, qualora non si mediti adeguatamente sulla specificità del processo tributario. “Oggi rimane del tutto aperto il problema della individuazione delle ipotesi applicative, in quanto a tale riguardo l’articolo 14 si presenta quale norma in bianco”. CHIZZINI prospetta due differenti attività ermeneutiche possibili: 1) assimilare l’articolo 14 all’articolo 102 c.p.c., anche in virtù del richiamo al codice di procedura civile operato dall’articolo 1, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992; è questa, però, un’operazione interpretativa che non persuade l’Autore, secondo il quale in questo modo il litisconsorzio necessario “rimarrebbe essenzialmente estraneo al sistema del processo tributario, in quanto la lite in esso dedotta si correla sempre a rapporti di credito non certo plurilaterali, avendosi al più situazioni di solidarietà tra distinte obbligazioni”; 2) attribuire rilevanza alla lettera dell’articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 e in particolare all’avverbio “inscindibilmente”, presente non nell’articolo 102 c.p.c., bensì nell’articolo 331 c.p.c. (rubricato “Integrazione del contraddittorio in cause inscindibili”), disposizione caratterizzata da una portata applicativa decisamente più ampia rispetto all’articolo 102 c.p.c.. Per CHIZZINI non è comprensibile il perché un determinato istituto processuale – in questo caso il litisconsorzio necessario – non possa modellarsi diversamente all’interno di un medesimo ordinamento, “in presenza di situazioni processuali diverse perché diverso è il substrato sostanziale cui la tutela giurisdizionale si correla”.

102, redatto in modo tale da far emergere l'inettitudine della sentenza<sup>13</sup>, pronunciata in assenza delle parti che necessariamente devono essere presenti in virtù della fattispecie sostanziale dedotta in giudizio<sup>14</sup>, a regolare i rapporti giuridici fra di loro intercorrenti.

Nel secondo comma, il legislatore precisa che se, nonostante la necessaria presenza di una pluralità di parti, il processo sia promosso soltanto da alcune o contro alcune di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito; ed infatti l'articolo 183 c.p.c. indica come la verifica sulla regolarità del contraddittorio sia la prima delle attività che il giudice istruttore svolge d'ufficio nella prima udienza di comparizione delle parti e trattazione, a sottolineare la centralità e la fondamentale importanza del rispetto del litisconsorzio necessario, quando sia previsto dalla legge.

In tutti i casi di litisconsorzio necessario – qualunque ne sia la natura<sup>15</sup> – il principio dispositivo non può essere legittimamente opposto alla previsione dell'articolo 102, per cui l'attore non può conseguire una decisione di merito se non sono stati coinvolti nel giudizio tutti i soggetti considerati e protetti dall'istituto del litisconsorzio necessario. Il principio dispositivo che ispira il processo civile non è intaccato, perché il giudice si limita a prendere atto che la domanda proposta dall'attore, così come da lui impostata, prevede una fattispecie sostanziale che coinvolge necessariamente una pluralità di parti<sup>16</sup>: se la domanda dell'attore è diretta solo contro una delle parti necessarie, è proprio l'articolo 102 che permette, mediante l'integrazione del contraddittorio, di evitarne il rigetto in rito e di consentire la decisione della causa nel merito.

Le conseguenze del mancato rispetto del litisconsorzio necessario *ab origine* o in corso di causa con la mancata ottemperanza all'ordine del giudice di integrazione del contraddittorio, sono gravi, dal punto di vista giuridico: nel primo caso, qualora l'irregolarità del

---

<sup>13</sup> La quale, come specificato nella nota 6, viene considerata dalla dottrina maggioritaria *inutiliter data*.

<sup>14</sup> È, quindi, dall'assetto sostanziale dei rapporti dedotti in giudizio che discende il litisconsorzio necessario (si vedrà come oltre al diritto sostanziale, il legislatore preveda altre ipotesi in cui è necessario il *simultaneus processus*) ex art. 102 c.p.c.

<sup>15</sup> Successivamente si puntualizzeranno le tre diverse ipotesi di litisconsorzio necessario: sostanziale, processuale, *propter opportunitatem*.

<sup>16</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 3 puntualizza che in caso di litisconsorzio necessario, le parti "non possono più disporre del risultato del processo, il cui controllo viene demandato al giudice della causa, cui è fatto divieto di pronunciare sentenze inutili", e tali sarebbero quelle pronunciate in assenza di tutti i litisconsorti; per CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, NAPOLI, 1923, la regola della necessaria partecipazione di più parti al processo costituisce una deroga al principio in base al quale alle parti è normalmente consentito richiedere al giudice qualsiasi tipo di provvedimento o, analogamente, "di valutare l'utilità della sentenza liberamente senza controllo da parte del giudice"; così anche CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, cit., p. 109.

contraddittorio non venga rilevata né dalle parti, né d'ufficio dal giudice, e si giunga ad una decisione nel primo grado di giudizio, l'articolo 354 c.p.c. prevede che il giudice d'appello debba rimettere la causa al giudice di primo grado<sup>17</sup>, qualora si accorga che la sentenza è stata resa a contraddittorio non integro: è una delle ipotesi di appello rescindente nelle quali il processo deve necessariamente ripartire dal primo grado di giudizio – il giudice d'appello annulla la sentenza di primo grado e non si pronuncia nel merito, sarà il giudice del primo grado a pronunciarsi, una volta che sia stato regolarmente integrato il contraddittorio - travolgendo tutta l'attività processuale fino a quel momento svolta, con un dispendio di tempo e di costi; nel secondo caso, l'articolo 307, al terzo comma, dispone l'estinzione del processo per inattività delle parti qualora "le parti alle quali spetta [...] di integrare il giudizio, non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge, o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo".

La gravità di tali conseguenze, previste dal codice di procedura civile, condusse la dottrina<sup>18</sup> a ricercare le fattispecie sostanziali in cui è espressamente previsto il litisconsorzio necessario e ad individuare delle caratteristiche comuni che permettessero di comprendere se fosse possibile costruire delle categorie generali di litisconsorzio necessario.

Emersero tre diversi modelli ricostruttivi, ciascuno dei quali nel nostro ordinamento può dare ragione della necessaria pluralità di parti processuali, ossia della loro "colegittimazione" congiunta<sup>19</sup> nei riguardi di una certa causa.

---

<sup>17</sup> Ai sensi dell'articolo 354, co. 1, c.p.c., "[...], il giudice d'appello non può rimettere la causa al primo giudice, tranne che dichiarare nulla la notificazione della citazione introduttiva, ovvero riconosca che nel giudizio di primo grado doveva essere integrato il contraddittorio o non doveva essere estromessa una parte, ovvero dichiarare la nullità della sentenza di primo grado a norma dell'art. 161, secondo comma".

<sup>18</sup> FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., p. 820 afferma che a prescindere dalle opinioni di taluni autori – CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, IV, PADOVA, 1926, p. 75 e, dello stesso Autore, *Sistema del diritto processuale civile*, I, PADOVA, 1936, p. 920 s., *Istituzioni del processo civile italiano*, I°, ROMA, 1956, p. 241 s.; BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, ROMA, 1936, p. 87 s.; ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, MILANO, 1935, p. 280 s.; DENTI V., *Appunti sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. Dir. proc.*, 1959, p. 34 s. – "che tendono in sostanza a negare alla figura del litisconsorzio necessario carattere generale nel nostro ordinamento, per ridurre l'applicazione dell'art. 102 c.p.c. ai soli casi espressamente indicati dalla legge", la maggior parte della dottrina – ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, NAPOLI, 1961, sub art. 102, p. 286 s.; SATTA S., *Sul litisconsorzio necessario*, in *RISG*, 1955-1956, p. 49 s.; FABBRINI G., *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, MILANO, 1964; PROTO PISANI, *Opposizione di terzo ordinaria*, NAPOLI, 1965, p. 607-678 – "è concorde nel ritenere che, ben al di là delle ipotesi tassativamente previste, si debba applicare la disciplina del litisconsorzio necessario tutte le volte che ricorrano determinate strutture del rapporto sostanziale dedotto in giudizio".

<sup>19</sup> CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, cit., p. 104, il quale precisa che a ciascun modello corrispondono "varie previsioni esplicite" dei codici di procedura civile e civile o di leggi speciali, che non sono "tassativamente esaurienti", bensì costituiscono "solo preziose indicazioni esemplari per individuare una (triplice) ratio ricostruttiva più generale in base alla quale estendere il [litisconsorzio] n[ecessario] anche ai casi simili non contemplati dal legislatore".

## 1.1 Ragioni di diritto sostanziale.

Un primo gruppo di ipotesi in cui è necessaria la presenza di una pluralità di parti è rappresentato da quei giudizi introdotti con una domanda giudiziale avente ad oggetto una fattispecie sostanziale che coinvolge necessariamente più di due soggetti, cioè un rapporto giuridico plurisoggettivo.

La dottrina<sup>20</sup>, tuttavia, analizzando le ipotesi specifiche previste dal legislatore di litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale, conclude che la sola plurisoggettività della fattispecie sostanziale non basta affinché sia necessaria, in giudizio, la pluralità di parti.

Se infatti la sola situazione plurisoggettiva fosse sufficiente, non si riuscirebbe a spiegare perché, ai sensi degli articoli 1292 ss. del codice civile che disciplinano le obbligazioni solidali – aventi cioè una pluralità di creditori o una pluralità di debitori - dal punto di vista processuale le norme siano chiare nell'affermare che il creditore può agire indifferentemente nei confronti di uno dei condebitori solidali o di tutti, chiedendo a uno l'adempimento dell'intera prestazione, per favorire il soddisfacimento della pretesa creditoria, la quale verrebbe indebolita se fosse necessario il litisconsorzio necessario; e viceversa se la situazione è quella di un credito facente capo a una pluralità di creditori, essi non sono obbligati ad agire in giudizio congiuntamente, perché la norma ammette che anche solo uno possa chiedere l'intera prestazione al debitore. Nell'ambito delle obbligazioni solidali si può pertanto affermare che ci si trova davanti ad una situazione sostanziale plurisoggettiva alla quale, però, dal punto di vista processuale non si applica l'istituto del litisconsorzio necessario.<sup>21</sup>

Dunque, analizzando le disposizioni in cui il legislatore prescrive il litisconsorzio necessario a pena di nullità – ad esempio, l'articolo 784 c.p.c. (sentenza costitutiva di divisione di una comunione), gli articoli 244-247 c.c. e 248 (rispettivamente giudizio di disconoscimento di paternità e giudizio di contestazione dello stato di figlio), nonché l'articolo 249 (giudizio di

---

<sup>20</sup> MANDRIOLI-CARRATA, *Diritto processuale civile*, I, 24° edizione, TORINO, 2015, p. 438 s.; inoltre, FABBRINI, *Litisconsorzio*, in *Enc. Dir.*, XXIV, MILANO, 1974, p. 818.

<sup>21</sup> Ad esempio, Cass. civ., sez. VI, 9 marzo 2015, n. 4658, con nota di AGNINO F., *La natura solidale dell'obbligazione esclude il litisconsorzio necessario*, in *Ridare.it*, richiama Cass., n. 4364/2009, affermando che "principio generale, su cui vi è unanimità di vedute, è che l'obbligazione solidale non richiede il litisconsorzio necessario tra i condebitori, versandosi al contrario, in un'ipotesi di litisconsorzio facoltativo laddove gli stessi siano convenuti dal creditore nello stesso giudizio". Conclude la Corte che la possibilità, data al creditore dall'art. 1292 c.c., di rivolgersi a qualunque debitore egli voglia per il soddisfacimento delle proprie pretese, "sembra porsi in perfetta antitesi con l'istituto del litisconsorzio necessario, che invece presuppone un rapporto plurisoggettivo sulla scorta del quale la sentenza sarebbe inutiliter data senza la presenza e il contraddittorio di tutte le parti del giudizio".



reclamo dello stato di figlio) – si sarebbe giunti a concludere che, oltre alla plurisoggettività della situazione sostanziale dedotta in giudizio, sia necessario trovarsi in ipotesi di giudizi costitutivi, aventi pertanto ad oggetto la costituzione, modificazione e estinzione del rapporto giuridico plurilaterale<sup>22</sup>.

Affinché la sentenza non sia *inutiliter data*, è necessario che siano presenti in giudizio tutti coloro la cui sfera giuridica dovrebbe essere modificata dalla pronuncia del giudice<sup>23</sup>: ad esempio, quando si chiede l'esecuzione in forma specifica ex articolo 2932 c.c. di un contratto preliminare stipulato tra più di due parti, ugualmente qui sarà necessario il coinvolgimento di tutti i soggetti che avevano stipulato il contratto preliminare; o ancora, quando una parte di un rapporto plurisoggettivo voglia impugnare il contratto che regola il rapporto, per esempio chiedendo l'annullamento o la rescissione, dovranno essere parte del giudizio di annullamento o di rescissione tutti coloro che avevano stipulato quel contratto<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Per ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 9, i giudizi aventi ad oggetto la costituzione, modificazione, estinzione di situazioni plurisoggettive “rappresentano il terreno d'elezione per l'applicazione dell'art. 102 c.p.c.”; anche MANDRIOLI-CARRATA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 439; inoltre, CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 104, precisa che la necessità del litisconsorzio è sicura se la domanda proposta ha natura costitutiva, estintiva o modificativa del rapporto plurilaterale.

<sup>23</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 6, asserisce che il criterio per determinare quando si sia in presenza di un litisconsorzio necessario risiede nell'*efficacia* che la sentenza dovrà avere: se essa è chiamata a regolare un rapporto che necessariamente fa riferimento a più persone, allora dovrà essere resa nei confronti di tutti i soggetti; se essa è *utile*, cioè idonea a regolare i rapporti tra alcune delle parti senza la necessaria presenza di tutti i soggetti, nonostante la plurisoggettività del rapporto, allora non sarà applicabile il litisconsorzio necessario, lasciando impregiudicate le posizioni delle altre parti che non hanno partecipato al giudizio. Così anche MANDRIOLI-CARRATA, *Diritto processuale civile*, I, cit., p. 446 s.; a conclusioni analoghe perviene FABBRINI G., *Litisconsorzio*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIV, MILANO, p. 818 ss., il quale afferma che non a ogni ipotesi di plurisoggettività può automaticamente ricondursi il litisconsorzio necessario, come nel caso in cui oggetto del processo non sia la situazione plurisoggettiva sostanziale, pur presente nel giudizio, bensì un obbligo individuale di un singolo debitore. In questi casi – identificati dall'Autore – i problemi del litisconsorzio necessario non devono essere posti e “il processo può essere senz'altro condotto in forma bilaterale”. Questo limite, definito “esterno” dal FABBRINI è specificato ulteriormente, aggiungendosi l'idea per cui anche quando la situazione plurisoggettiva è oggetto della decisione da parte del giudice, non è sempre necessario che il processo si svolga nel contraddittorio di tutti i litisconsorti: per FABBRINI, esigenze concrete, sottoposte a valutazione volta per volta dal legislatore, possono permettere che il giudizio sia gestito da uno solo dei litisconsorti necessari, con efficacia verso tutti gli altri. Ipotesi in questo senso sono l'art. 2377 c.c., relativo all'impugnazione da parte dei soci assenti o dissenzienti delle deliberazioni dell'assemblea di società per azioni; l'art. 2311 c.c., in tema di impugnazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto redatto dai liquidatori da parte dei soci di s.n.c.; l'art. 2453 c.c., relativo all'impugnazione del bilancio finale di liquidazione da parte dei soci di una società per azioni; l'art. 1137 c.c., in tema di impugnazione delle deliberazioni dell'assemblea dei condomini da parte dei singoli condomini; l'art. 1107 c.c. in tema di impugnazione, da parte dei partecipanti alla comunione, del regolamento di comunione.

<sup>24</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 10 afferma che la necessità del litisconsorzio è affermata quando si chiede la costituzione, modificazione o estinzione - ai sensi dell'art. 2908 c.c. - di una situazione soggettiva plurilaterale “oltre che nei casi positivamente disciplinati *ex lege*, nelle azioni dirette alla risoluzione del contratto con pluralità di parti, [...], nel caso di contratto preliminare di compravendita con pluralità di promissari acquirenti di un unico bene, quando si chiede l'esecuzione in forma specifica o l'adempimento ed in genere nei giudizi diretti ad ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso ai sensi dell'art. 2932 c.c.”.

L'analisi, tuttavia, è proseguita, e la dottrina si è posta la domanda se solamente nei giudizi introdotti con una domanda costitutiva sia ravvisabile il litisconsorzio necessario.

Per quanto riguarda la proposizione di un'azione di condanna che coinvolga un rapporto obbligatorio, in linea generale si è, di solito, nell'ambito di applicazione dell'articolo 103 c.p.c. sul litisconsorzio facoltativo: si può proporre l'azione cumulativamente nei confronti di tutti o si può agire solo nei confronti di un soggetto (è il caso delle obbligazioni solidali). Ma ci sono delle situazioni in cui la proposizione dell'azione di condanna deve necessariamente essere effettuata nei confronti di tutte le parti del rapporto giuridico, perché l'esecuzione del provvedimento richiesto incide nella sfera giuridica di tutti. L'esempio classico è l'azione di condanna alla demolizione di un'opera che sia oggetto di comunione<sup>25</sup>: c'è un soggetto proprietario di un fondo sul quale è stato costruito da parte di più soggetti un edificio; il proprietario del fondo agisce in giudizio e chiede che quella costruzione venga demolita. Seguendo l'impostazione tradizionale, l'attore potrebbe convenire in giudizio indistintamente uno o più dei soggetti che hanno costruito l'edificio, senonché in questo caso l'esecuzione della prestazione si rivolge nei confronti di un bene appartenente ad regime di comunione, e pertanto si ritiene applicabile l'articolo 102 del codice di procedura civile, determinando la necessità della citazione in giudizio di tutti i comproprietari del bene costruito sul fondo.

Per quanto riguarda, invece, le azioni di mero accertamento, la dottrina classica<sup>26</sup> nega il litisconsorzio necessario, ritenendosi l'istituto non necessario ai fini dell'efficacia vincolante della pronuncia: l'accertamento è volto ad eliminare una situazione di incertezza giuridica, non a costituire, modificare o estinguere una situazione giuridica soggettiva, e pertanto non è richiesta necessariamente la presenza di tutti i contitolari, ad esempio, di un bene in comunione. A conclusioni differenti, tuttavia, giungono parte della dottrina più recente e la prevalente giurisprudenza<sup>27</sup> e a questo orientamento sembrano ispirarsi anche le Sezioni

---

<sup>25</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 10 l'Autrice afferma che in questi casi di "domanda diretta ad ottenere la riduzione in pristino o l'abbattimento di una costruzione o ancora la demolizione di un bene comune a più persone", il litisconsorzio necessario deriva dell'utilità concreta che la sentenza del giudice può avere, e non tanto dalla natura indivisibile della obbligazione di fare o non fare oggetto dell'azione di condanna.

<sup>26</sup> CHIOVENDA G., *Sul litisconsorzio necessario (1904)*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, ROMA, 1931, p. 437 s. il quale afferma che "la dichiarazione come tale ha sempre un'importanza per chi ha partecipato al giudizio" e la sentenza, pertanto, non è inutile anche se pronunciata nei confronti solo di alcuni dei titolari della situazione plurisoggettiva.

<sup>27</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 8, la quale prevede che sussista litisconsorzio necessario nelle ipotesi di "accertamento costitutivo": l'Autrice afferma che si è applicato il litisconsorzio necessario in un giudizio (Cass. n. 9205/1987) avente ad oggetto l'accertamento della simulazione relativa ad un contratto, quando debba essere accertata con efficacia di giudicato in ipotesi di interposizione fittizia di persona, a meno che il venditore opponente non citato in giudizio non appaia palesemente carente di interesse all'impugnazione del negozio; nel caso di giudizio

Unite<sup>28</sup> le quali hanno affermato che, nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento della simulazione relativa di una compravendita per interposizione fittizia dell'acquirente, l'alienante non riveste la qualità di litisconsorte necessario, solo se nei suoi confronti il contratto sia stato integralmente eseguito, perché il bene è stato trasferito e il prezzo è stato pagato. Soltanto in questi casi, la lite può rimanere bilaterale e la sentenza potrà comunque essere efficace tra le parti, che saranno solo l'acquirente apparente e quello che si affermi reale.

## 1.2 Ragioni processuali.

In alcuni casi, il litisconsorzio necessario dev'essere instaurato a causa della proposizione di una domanda giudiziale da parte di chi, pur non essendo titolare della posizione giuridica dedotta in giudizio, sia a ciò legittimato in virtù di una norma attributiva della legittimazione straordinaria ad agire.

L'esempio più consono e immediato è la fattispecie regolata dall'articolo 2900 del codice civile, dove si dispone che il creditore, per "assicurare" e "conservare" la propria garanzia patrimoniale – cioè il patrimonio del suo debitore – può esercitare "i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore", qualora questi sia inerte, cioè non provveda egli stesso ad agire in giudizio, purché i diritti e le azioni abbiano contenuto patrimoniale e non si tratti di diritti o azioni che, per loro natura, non possano che essere esercitati dal proprio titolare. Il secondo comma dell'articolo 2900 stabilisce che quando il creditore agisca in giudizio in tal modo, "deve citare anche il debitore al quale intende surrogarsi", prescrivendo perciò, il litisconsorzio necessario<sup>29</sup>.

Nell'ipotesi in esame, il fondamento del litisconsorzio necessario non è dato dalla struttura unitaria ed inscindibile del rapporto sostanziale dedotto in giudizio, bensì dalla necessità che il debitore inerte, in primo luogo, eserciti i propri diritti – i quali influenzano il creditore che

---

relativo all'accertamento di un conflitto tra proprietà esclusiva e proprietà comune (Cass n. 851/1984); in modo analogo CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p.105.

<sup>28</sup> Cassazione civile sez. un., 14 luglio 2013, n.11523, in *Diritto & Giustizia 2013*, 18 giugno, *Giustizia Civile Massimario 2013*, in senso conforme, Cass., sez. II, sent. 7 luglio 2009, n. 15955. Contra, vedi Cass., sez. II., sent. 7 novembre 2002, n. 15633; Cass., sez. II, sent. 23 novembre 2004, n. 22054.

<sup>29</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, seconda edizione, cit., p. 7, il quale fa riferimento a CONSOLO C., in *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 105, dove l'autore include tra le ipotesi di litisconsorzio necessario di natura processuale anche la previsione dell'articolo 1012 c.c., ove è prescritto che "l'usufruttuario può far riconoscere l'esistenza delle servitù a favore del fondo o l'inesistenza di quelle che si pretende di esercitare sul fondo medesimo; egli deve in questi casi chiamare in giudizio il proprietario".

agisce in surrogatoria –, ed inoltre che egli possa veder garantito il proprio ineliminabile diritto di difesa – il debitore inerte potrebbe, in ipotesi, essere pregiudicato dall'azione surrogatoria mal esercitata dal creditore, pertanto la sua necessaria partecipazione al giudizio è funzionale alla tutela del diritto di difesa, garantito dall'articolo 24 della Costituzione. Contestualmente, il litisconsorzio necessario è strumentale a permettere che il convenuto veda rispettate le attese a che la decisione a lui eventualmente favorevole sia opponibile anche al debitore originario (il sostituto processuale), che diventa parte del giudizio proprio in virtù del meccanismo giuridico dell'articolo 2900<sup>30</sup>.

### 1.3 Ragioni di opportunità.

Pacificamente accolta in dottrina<sup>31</sup>, la categoria del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* racchiude in sé un eterogeneo gruppo di ipotesi, tassativamente indicate dalla legge, in cui l'applicazione dell'istituto litisconsortile non deriva né da ragioni imperative di trattazione unitaria di un giudizio, relativo a una fattispecie sostanziale plurisoggettiva, in cui devono essere parti necessariamente tutti i soggetti titolari del rapporto controverso, né da motivazioni processuali attinenti alla legittimazione straordinaria ad agire, bensì da semplici ragioni di opportunità<sup>32</sup>.

Esempio di ipotesi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* è quello che si trova all'articolo 784 c.p.c., nella seconda parte della disposizione, relativamente ai creditori oppositori – se presenti – in un giudizio instaurato a seguito di una domanda di divisione ereditaria o di scioglimento della comunione. Ci si trova in uno scenario in cui uno o più coeredi, o uno o più comproprietari, in situazione di comunione indivisa, chiedono al giudice di sciogliere quella comunione e agiscono in giudizio per ottenere la sentenza costitutiva di

---

<sup>30</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 11, precisa che in queste casistiche il fondamento del litisconsorzio non risiede nella struttura unitaria ed inscindibile del rapporto sostanziale, ma dipende “bensì da esigenze ineludibili di tutela del contraddittorio e dei diritti dei sostituti processuali”.

<sup>31</sup> CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 106 e in modo analogo ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 11-12 la quale definisce tale litisconsorzio “conseguenza di ragioni di mera opportunità processuale”, definizione pragmatica che ne esalta la duttilità pratica, la quale è poi tuttavia bloccata dall'indicazione della “tassatività” delle ipotesi riconducibili a tale categoria.

<sup>32</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 11-12. L'Autrice afferma che in queste ipotesi il litisconsorzio non discende dall'instaurazione del giudizio da parte di chi non sarebbe legittimato ad agire (art. 2900 c.c.), ma si impone in virtù di ragioni di “convenienza ed opportunità pratica”, richiamando proprio per tali ragioni, per così dire, pragmatiche, l'insegnamento del PROTO PISANI, in *Dell'esercizio dell'azione*, sub art. 102, in *Commentario Allorio*, TORINO, 1973, p. 1114, secondo il quale l'applicazione dell'articolo 102 dovrebbe in queste ipotesi essere limitata alle sole ipotesi previste tassativamente dalla legge.

scioglimento. Uno o più dei comproprietari è, però, debitore nei confronti di un terzo creditore, il quale ha proposto, anteriormente alla domanda, opposizione allo scioglimento della comunione ex art. 1113 del codice civile. Quest'istituto è posto, infatti, a tutela delle ragioni del creditore, il quale potrebbe essere pregiudicato da una divisione ereditaria che potrebbe depauperare significativamente il patrimonio del suo debitore, andandogli ad attribuire, ad esempio, beni di scarso valore economico ma di alto valore affettivo. A tal fine, l'art. 784 c.p.c. prevede che, se i creditori abbiano proposto opposizione allo scioglimento della comunione, questi siano litisconsorti necessari insieme a tutti i coeredi<sup>33</sup>.

La presenza del creditore all'interno del giudizio ripropone, in parte, le medesime motivazioni che ne rendono necessaria la presenza ai sensi dell'articolo 2900 del codice civile, dal momento che si vogliono riunire all'interno di un unico giudizio tutti i soggetti coinvolti, direttamente e indirettamente, nel rapporto sostanziale, onde evitare successivi giudizi autonomi<sup>34</sup> e garantire ad ogni litisconsorte il diritto di difesa.

Tuttavia, il fondamento dell'istituto è diverso, e risponde ad esigenze di economia processuale e di coerenza delle decisioni<sup>35</sup>, necessità che si manifestano, però, anche nelle ipotesi di litisconsorzio facoltativo<sup>36</sup>. La scelta del legislatore non era obbligata, perché i creditori avrebbero potuto esperire un altro rimedio in queste situazioni, che è l'opposizione di terzo ordinaria disciplinata dall'art. 404, comma 1, c.p.c.<sup>37</sup>, ma una valutazione di opportunità porta necessariamente a comprendere come, anziché giungere fino alla sentenza definitiva e poi vederne pregiudicata la stabilità dall'opposizione di terzo, sia più conveniente<sup>38</sup> la trattazione di tutte le questioni nel medesimo momento processuale, sia dal punto di vista della logica giuridica sia dal punto di vista dell'economia processuale.

---

<sup>33</sup> Ai sensi dell'art. 784, "la domanda di divisione ereditaria o di scioglimento di qualsiasi altra comunione debbono proporsi in confronto di tutti gli eredi o condomini e dei creditori oppositori se vi sono"; mentre ai sensi dell'art. 1113 c.c., "i creditori e gli aventi causa da un partecipante possono intervenire nella divisione a proprie spese, ma non possono impugnare la divisione già eseguita, a meno che abbiano notificato un'opposizione anteriormente alla divisione stessa e salvo sempre ad essi l'esperimento dell'azione revocatoria o dell'azione surrogatoria".

<sup>34</sup> I quali sono, invece, preclusi dal fatto che tutti i litisconsorti soggiacciono al giudicato ex art. 2909 c.c.

<sup>35</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 11 sostiene che "il fondamento dell'istituto" del litisconsorzio *propter opportunitatem* risiede, appunto, nelle esigenze di economia processuale e nell'evitare il "pericolo di giudicati (logicamente) contrastanti".

<sup>36</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 18.

<sup>37</sup> Ai sensi dell'art. 404, co. 1, c.p.c., "un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti".

<sup>38</sup> Ed è proprio in questa "convenienza" che si può osservare l'opportunità di unire in un medesimo giudizio più soggetti al fine di decidere contestualmente l'assetto dei loro interessi.

Nel caso previsto dalla seconda parte dell'articolo 784, c.c., l'ordinamento fa una valutazione di opportunità e invece di lasciare che si emani la sentenza di divisione e che poi i creditori facciano opposizione ordinaria, già prima impone la loro partecipazione necessaria nel procedimento in modo che divengano parti e possano influire nella decisione, evitando l'emanazione di una sentenza che risulti per loro pregiudicante: pertanto, nei casi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* partecipano al processo soggetti che sono estranei al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, ma che sono ad esso collegati in ragione della loro speciale posizione<sup>39</sup>.

Questa peculiarità del litisconsorzio *propter opportunitatem* prospetta due conseguenze: da un lato<sup>40</sup>, trattandosi di mera scelta di opportunità del legislatore, le ipotesi individuate non sono suscettibili di estensione analogica; dall'altro, in questi casi il regime della sentenza resa a contraddittorio non integro è meno grave rispetto alla nullità radicale prevista negli altri casi di litisconsorzio necessario<sup>41</sup>: proprio perché si tratta di litisconsorzio necessario imposto sulla base di valutazioni di semplice opportunità, la nullità della sentenza è relativa e si applica cioè il comma 1 dell'articolo 161 c.p.c., il quale prescrive che per far valere la nullità di una sentenza – in questo caso la sentenza sarebbe nulla perché pronunciata all'esito di un giudizio celebratosi senza la presenza di una o più parti necessarie - bisogna indicare espressamente il vizio nell'atto di impugnazione, pena la formazione del giudicato anche sostanziale.

La differenza è evidente: nei casi di litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali e per ragioni processuali la celebrazione di un giudizio senza anche solo una parte necessaria è causa di nullità assoluta della sentenza, inidonea a consolidare un giudicato sostanziale; nei casi di litisconsorzio *propter opportunitatem* le conseguenze sono, invece, attenuate, diventando il vizio di nullità un semplice motivo di gravame.

---

<sup>39</sup> Quella di essere, appunto, creditori oppositori ex art. 1113 c.c.

<sup>40</sup> Vedi note 31 e 32.

<sup>41</sup> CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II, cit., p. 107.

## 2. LITISCONSORZIO NECESSARIO O FACOLTATIVO?

L'individuazione delle ipotesi in cui è opportuna e conveniente la contestuale trattazione delle cause (nell'ambito del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*) è, come detto, rimessa al legislatore, ma le valutazioni di opportunità ed economia processuale creano una potenziale sovrapposizione concettuale, di fatto emersa in giurisprudenza<sup>42</sup>, tra il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* e la pluralità di parti generata da una chiamata in causa di un terzo da parte del convenuto, o da una chiamata in causa per ordine del giudice ex articolo 107 c.p.c.<sup>43</sup>, entrambe ipotesi di litisconsorzio facoltativo.

Emerge in questo senso una difficoltà nell'ascrivere astrattamente certe fattispecie sostanziali nell'ambito di operatività o del litisconsorzio necessario o del litisconsorzio facoltativo<sup>44</sup>, generando insicurezze nell'interprete e problemi di applicazione pratica degli istituti, stante le differenti conseguenze giuridiche ad essi riconducibili<sup>45</sup>. La differenza tra il litisconsorzio necessario e litisconsorzio facoltativo è lumeggiata dal Redenti<sup>46</sup>, secondo il quale "mentre nel litisconsorzio necessario si chiede all'organo giurisdizionale un

---

<sup>42</sup> In Cass., sent. 4 luglio 1985, n. 4020, GC, 1986, I, p. 1957, con nota di FORNACIARI M., *In tema di chiamata su istanza di parte per comunanza di causa*. La sovrapposizione è evidenziata anche in dottrina da CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, cit., p. 13.

<sup>43</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 11-12 pone l'attenzione sulla potenziale promiscuità di tali sovrapposizioni, affermando che "l'equivoco è solo in parte nominalistico, dipendente cioè dalla utilizzazione con valore sostanzialmente sinonimo del litisconsorzio necessario e del cumulo (soggettivo) necessario", anche perché ai due diversi istituti processuali si riconducono regole e conseguenze diverse (come ricordato nella premessa).

<sup>44</sup> La chiamata in causa per ordine del giudice si inserisce nell'angolo visuale del litisconsorzio facoltativo, proprio perché, ex art. 107 c.p.c., il giudice "quando ritiene opportuno" che il processo si svolga in confronto di un terzo al quale la causa è comune, ne ordina l'intervento; è perciò una valutazione di opportunità che conduce alla chiamata in causa di un terzo, il quale potrebbe, in futuro, voler regolare i propri interessi (collegati a quelli del giudizio in parola).

<sup>45</sup> Per l'appunto, la critica nei confronti di Cass., sez. un., n. 14815/2008 (che sarà oggetto di analisi nel par. 5), si concentra (tra gli altri argomenti) anche sulla natura del litisconsorzio necessario elaborato dalle Sezioni Unite in tema di redditi prodotti in forma associata – che può essere definito, in generale, litisconsorzio necessario tributario – e sulla sua intrinseca debolezza: lo scopo a cui miravano le SS.UU. era quello di evitare contrasti logici tra giudicati emanati in giudizi tra di loro legati da nessi di consequenzialità – nonostante per la Cassazione ci fosse un'"inscindibilità" tra le fattispecie -, scopo che tuttavia non giustifica l'applicazione del litisconsorzio necessario *classico*, cioè quello elaborato dalla dottrina processualcivile e imperniato sull'unicità della fattispecie sostanziale oggetto del giudizio. È per questo che la dottrina è certa nel ricondurre quello elaborato dalle Sezioni Unite nell'alveo del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, anche per via del regime della sentenza tratteggiato dalle Sezioni Unite, alla luce del quale, come afferma ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., "si verifica un'attenuazione delle conseguenze del processo a contraddittorio non integro, così che la sentenza comunque pronunciata, in caso di mancata impugnazione, dà luogo alla formazione del giudicato anche sostanziale". È proprio il fatto che quello elaborato dalle SS.UU. sia un litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* a destare perplessità nei confronti dell'operato della Corte: se il giudicato sostanziale può comunque formarsi anche in caso di pretermissione di litisconsorti (se la sentenza non viene impugnata e se si formano "giudicati parziali") viene meno la forza del litisconsorzio necessario come istituto garante – nelle idee della Corte – dell'omogeneità dei giudicati, dal momento che i litisconsorti pretermessi potrebbero agire in giudizio autonomamente. E allora, secondo parte della dottrina, tra cui ALBERTINI F.V., era preferibile l'utilizzo del litisconsorzio facoltativo nelle controversie relative all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, fattispecie oggetto di Cass., sez. un., n. 14815/2008.

<sup>46</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, in *Dig. Disc. Priv., sez. civ.*, cit., p. 17 ss. dove l'Autrice riporta il pensiero di REDENTI E., *Il giudizio civile con pluralità di parti*, MILANO, 1960, p. 5 ss.

provvedimento logicamente e giuridicamente unico” e “tutte le istanze tendono in vario senso a determinare la pronuncia di un unico provvedimento, ed esso, esso solo è contenuto nella pronuncia”, nel litisconsorzio facoltativo si verifica invece, una situazione in cui “da più o contro più soggetti si propongono ad uno stesso organo giurisdizionale altrettante domande simultanee congiunte nello svolgimento (se non nella proposizione) tendenti ad ottenere altrettanti provvedimenti omogenei, di tal natura cioè da poter essere *sommati* in una pronuncia formalmente unica a favore o contro i più”.

Risulta difficile – anche se non impossibile, potendo i ricorsi essere proposti dallo stesso difensore dinanzi alla medesima commissione (se tutti sono residenti nel medesimo ambito territoriale) - immaginare nel processo tributario un coordinamento tra i diversi ricorrenti, tale per cui essi procedano a proporre “ad uno stesso organo giurisdizionale” i singoli ricorsi, cumulandoli dinanzi alla stessa commissione tributaria al fine di ottenere una pronuncia formalmente unica<sup>47</sup>: sarebbe più semplice, forse, percorrere la via<sup>48</sup> della riunione ex art. 29, d.lgs. n. 546/1992, istituto che permette di riunire ricorsi che abbiano lo stesso oggetto o che siano fra di loro connessi, oppure, in assenza di plurimi ricorsi autonomamente presentati, procedere della chiamata in causa per ordine del giudice al fine di includere nel giudizio, opportunamente<sup>49</sup>, terzi titolari di posizioni giuridiche connesse a quelle oggetto del

---

<sup>47</sup> Prendendo ad esempio il noto caso dell'accertamento dei redditi di società di persone (che sarà analizzato nel paragrafo 4.5), l'accertamento del reddito di partecipazione avviene con atto autonomo rivolto a ciascun socio, e di conseguenza ognuno di essi può proporre singolarmente ricorso: potrebbe verificarsi, ad esempio, uno scenario in cui i soci si trovino in differenti luoghi e propongano ricorsi dinanzi a differenti commissioni tributarie, non presentando, perciò, “domande simultanee congiunte”. Peraltro, la possibilità di presentare ricorsi cumulativi non è scontata nel processo tributario, a causa della natura di quest'ultimo, considerata di impugnazione di atti, alla luce del disposto dell'art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, per il quale solo “i destinatari dell'atto impugnato” (si utilizza *atto* al singolare) o le parti del “rapporto” tributario controverso possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio. Se il processo tributario è un processo di impugnazione di atti (e questa sembra la soluzione preferibile, come segnalato da ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 112), in cui il ricorrente procede ad impugnare l'atto a lui notificato, non troverebbe spazio la proposizione di ricorsi cumulativi, in cui più soggetti impugnano congiuntamente più atti loro notificati, dinanzi alla medesima commissione tributaria, in virtù di una connessione tra i differenti ricorsi, ancorché è indubbia l'utilità pratica di una loro trattazione congiunta. All'atto pratico, in ogni caso, la nota di iscrizione a ruolo – “contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato (*atto* al singolare), della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso” - che, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, il ricorrente deve depositare nel momento della costituzione in giudizio, a livello di modulistica si presenta differente rispetto alla prescrizione dell'articolo 22. Infatti, ove si parla a livello teorico di *atto impugnato*, all'atto pratico nella nota di iscrizione a ruolo è presente un riquadro con tre caselle, inducendo a pensare che ci sia la possibilità di impugnare una pluralità di atti con il medesimo ricorso. La contraddizione è evidente.

<sup>48</sup> La soluzione della riunione dei ricorsi sarà proposta, tra l'altro, dalle stesse SS.UU. nella sentenza n. 14815/2008, ma applicandola al litisconsorzio necessario.

<sup>49</sup> Come stabiliscono l'art. 107 c.p.c. e l'art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1997.



processo tributario di riferimento, che non vogliono o non possano intervenire volontariamente ai sensi dell'art. 14, comma 3, d.lgs. 546/1992.

Nell'eterogeneo spazio qual è il litisconsorzio facoltativo, comprensivo, come visto, dell'istituto della chiamata in giudizio per ordine del giudice *ex art. 107 c.p.c.*<sup>50</sup>, l'elemento comune si manifesta nel grande vantaggio dato dall'instaurazione di un unico processo per una pluralità di situazioni giuridiche soggettive differenti ma connesse, che permetta così un ampio risparmio di risorse giudiziarie e costi, oltre all'evidente beneficio di dar luogo a decisioni non contrastanti e pertanto logicamente coerenti<sup>51</sup>.

La *ratio* del litisconsorzio facoltativo si accosta pertanto a quella del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* nel processo civile, e questa vicinanza (come si vedrà nei paragrafi 4.5.2 e 5) creerà delle incertezze applicative relativamente all'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario<sup>52</sup> il quale, per come è stato configurato dalla Corte di Cassazione, si posiziona nel mezzo tra i due istituti, non rientrando in alcuno di essi.

---

<sup>50</sup> Istituto che, come visto, può concettualmente sovrapporsi al litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*.

<sup>51</sup> ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, cit., p. 18.

<sup>52</sup> CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, cit., p. 13, dopo aver evidenziato l'autonomia degli istituti processualtributari rispetto a quelli processualcivili, con riferimento specifico al processo tributario, afferma che l'articolo 14 - nella chiave di lettura preferita dall'Autore e presentata nella nota 12, e cioè l'accostamento dell'articolo 14 con l'articolo 331 c.p.c., - "per certi profili applicativi, in realtà viene ad essere omologo all'intervento per ordine del giudice di cui all'articolo 107 c.p.c., piuttosto che all'istituto delineato dall'articolo 102 c.p.c."; ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., è puntuale nell'affermare che la portata molto estesa attribuita dalla giurisprudenza tributaria al litisconsorzio necessario finisce per rendere evanescente il *discrimen* tra litisconsorzio facoltativo e necessario, tanto che, citando BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, II ed., TORINO, 2013, p. 66, la disciplina normativa dei soggetti legittimati ad intervenire spontaneamente o ad essere chiamati in giudizio, *ex art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992*, "risulta compatibile con la più recente configurazione data [...] alla figura del litisconsorte necessario" dalle Sezioni Unite della Cassazione, in particolare da sent. n. 1052/2007 e sent. n. 14815/2008.



## Capitolo II

### Il litisconsorzio necessario nel diritto tributario.

**SOMMARIO: 3. Le teorie interpretative: l'identità tra l'articolo 14 e l'articolo 102 c.p.c.; 3.1. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso (art. 14, d.lgs. n. 546/1992) e l'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili (art. 331 c.p.c.); 3.2. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso e la giurisprudenza amministrativa in tema di atti inscindibili.**

#### 3. LE TEORIE INTERPRETATIVE: L'IDENTITÀ TRA L'ARTICOLO 14 E L'ARTICOLO 102 C.P.C.

Prescindendo per il momento dalla precisa individuazione della natura del litisconsorzio necessario nel processo tributario e delle sue ipotesi applicative, l'analisi deve partire dalle differenti elaborazioni dottrinali che si sono susseguite, a partire dall'introduzione del decreto legislativo n. 546/1992, in relazione ai commi 1 e 2 dell'articolo 14.

Se, infatti, il comma 3<sup>53</sup> introduce pacificamente nel processo tributario gli istituti dell'intervento e della chiamata in giudizio<sup>54</sup>, il primo e il secondo comma dell'articolo 14 descrivono il meccanismo tipico del litisconsorzio necessario<sup>55</sup> utilizzando una formulazione che ha indotto dottrina e giurisprudenza a interrogarsi sulla configurazione dell'istituto nel nuovo processo tributario, emergente dalla riforma del 1992.

<sup>53</sup> Articolo 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992: "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".

<sup>54</sup> Anche se è pacifico che l'intervento e la chiamata in giudizio trovino cittadinanza nel processo tributario, è dibattuta in dottrina l'estensione di tali istituti processuali – v. ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 145 ss. e analogamente BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, TORINO, 2002; per una opinione differente sulla chiamata in causa, PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 2, 2002, p. 268 – in ragione della esigua disciplina legislativa introdotta al comma 3 e della particolare struttura del processo tributario (il quale è un processo di impugnazione di atti emessi da una Pubblica Amministrazione e contestati da un destinatario che ne vuole ottenere l'annullamento). Ciò nonostante, l'opinione prevalente è quella favorevole ad una generale applicabilità degli istituti che producono un litisconsorzio facoltativo – proprio l'intervento e la chiamata in causa – anche se per alcuni Autori (ALBERTINI F.V., *op. cit.*, e BELLÉ, *op. cit.*) non vi sarebbe una perfetta coincidenza tra l'articolo 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992 e l'articolo 103 del c.p.c., ferma restando la possibilità, affermata da BELLÉ, che le differenze tra le due norme siano soltanto apparenti.

<sup>55</sup> Le norme fanno infatti riferimento, nel caso in cui "l'oggetto del ricorso" riguardi "inscindibilmente più soggetti", alla necessaria e contestuale presenza di tutti questi soggetti, tanto che "la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi" (comma 1). Il comma 2 descrive il meccanismo tipico dell'integrazione del contraddittorio, posto in essere dal giudice, qualora "il ricorso" non sia "stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati dal comma 1".

I primi commentatori<sup>56</sup>, forse influenzati dalle modalità di rinvio al codice di procedura civile<sup>57</sup> a cui si faceva riferimento prima del d.lgs. n. 546/1992, sostenevano senza dubbio la sostanziale identità tra l'articolo 14 e l'articolo 102 del c.p.c., pur non nascondendo l'effettiva differenza di formulazione fra le due norme. Era, tuttavia, fin da subito chiaro come nell'ordinamento tributario fossero ancor più rari<sup>58</sup>, rispetto al processo civile, i casi di sostanziale unicità dei presupposti dai quali scaturiscono le obbligazioni tributarie e che darebbero poi adito, in caso di contestazione degli avvisi di accertamento, ad una necessaria pluralità di parti processuali.

### **3.1. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso (art. 14, d.lgs. n. 546/1992) e l'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili (art. 331 c.p.c.).**

È forse per cercare di dare alla disposizione una reale portata innovatrice e una certa autonomia rispetto all'omologa norma del codice di procedura civile che, poco dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992, si propose<sup>59</sup> una diversa lettura dell'articolo 14, legata all'utilizzo dell'avverbio "inscindibilmente", con riferimento all'oggetto del ricorso. Partendo dal presupposto dell'autonomia del processo tributario rispetto al processo civile e della

---

<sup>56</sup> GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 190 ss. afferma che "la disciplina del processo tributario necessariamente litisconsortile è sostanzialmente identica a quella del processo civile" e "né sussiste una radicale differenza tra l'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992 e l'art. 102 c.p.c."; analogamente RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, MILANO, 2005, p. 69 e CASTALDI L., *Articolo 14*, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, 2° ed., MILANO, 2004, p.169: per l'Autrice "la norma si muove sulla falsariga dell'articolo 102 c.p.c."; anche per BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 102 (nonostante la stessa Autrice fornirà poi una differente interpretazione dell'articolo 14), "effettivamente, se si ha riguardo al fenomeno del litisconsorzio necessario sostanziale", nulla può essere aggiunto "alle conclusioni cui dottrina e giurisprudenza sono pervenute nell'ambito del processo civile".

<sup>57</sup> Nel vigore del D.P.R. n. 636/1972, ex art. 39, erano applicabili avanti alle commissioni tributarie le norme del libro primo del codice di procedura civile, "in quanto compatibili con le norme contenute nel presente decreto e nelle leggi che disciplinano le singole imposte".

<sup>58</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., dove, a p. 25, afferma che generalmente "un atto di imposizione ha un'efficacia soggettiva limitata ai soggetti identificati come destinatari o che subiscono gli effetti diretti dell'atto"; non ci sono, in linea di massima, altri soggetti nei confronti dei quali l'atto si imponga "a prescindere dalla notifica. Ciascun destinatario di un atto impositivo è titolare di un'obbligazione autonoma, benché identica a quelle degli altri sotto il profilo oggettivo"; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 85 afferma che in ambito tributaristico "si è da più parti denunciata la difficoltà a ravvisare quei contorni di inscindibilità, sul versante sostanziale, della posizione delle parti rispetto alla fattispecie sostanziale oggetto del giudizio al cui ricorrere la norma ricollega l'applicazione della disciplina del litisconsorzio necessario".

<sup>59</sup> CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 12 s. a cui fa riferimento BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p.92 s.

conseguenziale autonomia degli istituti processualtributari<sup>60</sup>, una dottrina rimasta minoritaria – ma che influenzerà nel tempo la Corte di Cassazione, per quanto riguarda la volontà di estendere i confini del litisconsorzio necessario tributario<sup>61</sup> - sostenne che l'interpretazione preferibile dell'articolo 14 era l'assimilazione della disposizione a quella dell'articolo 331 del codice di procedura civile, rubricato "Integrazione del contraddittorio in cause inscindibili": veniva, perciò, sottolineata l'importanza dell'"inscindibilità" nell'operazione di ricostruzione ermeneutica dell'istituto, allontanandosi dalla propugnata identità di contenuto rispetto all'articolo 102 del c.p.c.

La teoria interpretativa in questione non fu accolta felicemente dalla dottrina<sup>62</sup>, nonostante il fatto che i suoi sostenitori non pretendessero di identificare *tout court* l'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 con l'articolo 331 ma, anzi, fossero consapevoli della "non corrispondenza fra la nozione di causa inscindibile, contenuta nell'art. 331 c.p.c., e le ipotesi in cui l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti"<sup>63</sup>. In questo contesto, in cui è notevolmente accentuata l'autonomia del contenzioso tributario e dei relativi istituti processuali rispetto al processo civile, la norma dell'articolo 14 in esame viene interpretata in modo originale attribuendogli una spiccata indipendenza rispetto alla sua omologa dell'articolo 102 c.p.c.: nel processo tributario, il legislatore del 1992 ha voluto configurare un processo cumulativo che andrebbe ben oltre il legame con il litisconsorzio necessario del processo civile – il quale tuttavia rimane, per la dottrina in esame, "il naturale riferimento" a cui ispirarsi -, integrando

---

<sup>60</sup> Autonomia segnalata, come già evidenziato, da CHIZZINI A., *I rapporti tra il codice di procedura civile e il processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 7 ss.

<sup>61</sup> Ed è proprio la Suprema Corte ad enunciare l'autonomia dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario (Cass., sez. un., n. 1052/2007: "[...] deve affermarsi che la disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario").

<sup>62</sup> PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, cit., a p. 270 stabilisce come il richiamo all'articolo 331 c.p.c. non sia d'aiuto per interpretare l'articolo 14, "in quanto il più ampio raggio del suddetto art. 331 rispetto all'art. 102 è legato alla verifica di circostanze che sono palesemente legate allo svolgimento del processo di primo grado ed alle vicende che possono aver contrassegnato il rapporto sostanziale dedotto in causa dopo l'avvio della medesima". Ed infatti, sempre PISTOLESI precisa che il concetto di "cause inscindibili" di cui all'art. 331 risulta molto ampio, includendo fattispecie che (nel processo civile) esulano dal litisconsorzio necessario, "perché taluni accadimenti del processo di prime cure fanno sì che, in fase di gravame, si renda irrinunciabile l'unitarietà della decisione che, per converso, non era postulata al momento dell'avvio della controversia"; analogamente, ma con uno spunto ulteriore, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, 4° ed., TORINO, 2017, dove, a p. 66, afferma che per comprendere il senso dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, è necessario fare riferimento non all'articolo 331 c.p.c., "ma alla nozione di atto inscindibile elaborata dalla giurisprudenza amministrativa"; inoltre RAGUCCI G., *Il processo tributario con pluralità di parti (art. 14, D.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, MILANO/FIORI ASSAGO, 2011, dove a p. 216 precisa che non è "utile, né pertinente" l'accostamento proposto da parte della dottrina dell'art. 14 all'art. 331 c.p.c.: quest'ultimo, seppur indicante un'"inscindibilità" assonante con l'avverbio "inscindibilmente" dell'articolo 14, "tuttavia gode di un più ampio ambito di applicazione in quanto riferito a un rapporto tra cause, e quindi comprende anche fattispecie diverse dal litisconsorzio necessario".

<sup>63</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 127.

la ricostruzione dottrinale prevalente<sup>64</sup> con la soluzione offerta dall'articolo 331 c.p.c. per favorire l'uniformità dei giudicati in presenza di situazioni sostanziali fra di loro dipendenti.

Ancorché la teoria proposta non pretenda di identificare l'articolo 14 con l'articolo 331 c.p.c., è pur vero che la portata di quest'ultimo è molto ampia e ricomprende anche tutti i casi di litisconsorzio facoltativo originatisi nel primo grado di giudizio. L'inscindibilità delle cause che legittima, ai sensi dell'articolo 331 c.p.c., l'ordine di integrazione del contraddittorio da parte del giudice, dipende dalla dinamica che si è sviluppata nel corso del processo tra i suoi partecipanti, a prescindere dal rapporto sostanziale sottostante preso di per sé: le parti del processo di primo grado potrebbero essere litisconsorti necessari – e allora, oltre all'articolo 331 c.p.c., la necessaria presenza di tutte le parti al processo è imposta dal modo di essere della fattispecie sostanziale – ma potrebbe esserci una pluralità di parti generata da un intervento in causa di un terzo in primo grado, ed in questo caso l'articolo 331 c.p.c. prescrive che anche l'interveniente sia parte del giudizio d'appello, diventando un processo litisconsortile, nonostante *ab origine* egli non fosse parte necessaria del processo.

In questa linea interpretativa, che vedrebbe applicato il meccanismo dell'articolo 331 c.p.c.<sup>65</sup> direttamente al processo dinanzi alle commissioni tributarie provinciali, sia che il ricorso abbia ad oggetto una fattispecie che coinvolga "inscindibilmente" più soggetti (nel senso del litisconsorzio necessario civile), sia che esso si riferisca ad una fattispecie rientrante nel concetto di "cause inscindibili o in cause tra loro dipendenti" di cui all'articolo 331 (nel senso del litisconsorzio facoltativo civile), la preoccupazione della dottrina<sup>66</sup> risiedeva nell'eliminazione del rischio di un conflitto logico tra giudicati. È un timore che sarà ricorrente nella giurisprudenza tributaria e spingerà la Corte di Cassazione a pronunciare due sentenze<sup>67</sup>, che contribuiranno fortemente a configurare il litisconsorzio necessario tributario, facendo leva sull'autonomia dell'istituto rispetto all'esegesi dottrinale processualcivile, mettendo al centro del dibattito l'esigenza dell'omogeneità dei giudicati, il diritto di difesa di ciascun contribuente e il risparmio di costi e risorse processuali che si accompagnano ad un *simultaneus processus*, oltre alle esigenze di equità contributiva proprie dell'ordinamento tributario. È un timore che, infatti, come afferma una puntuale

---

<sup>64</sup> È prevalente in dottrina, come visto, l'assimilazione tra l'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, e l'articolo 102 del c.p.c.

<sup>65</sup> E, soprattutto, laddove prevede che "il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione".

<sup>66</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit. p. 127

<sup>67</sup> Il riferimento è alle famose sentenze pronunciate dalla Cassazione, a Sezioni Unite, del 18 gennaio 2007, n. 1052, e del 4 giugno 2008, n. 14815.

dottrina<sup>68</sup>, è particolarmente vivo nel processo tributario – rispetto al processo civile dove il conflitto logico tra giudicati è, per quanto censurabile, tollerato – come conseguenza degli interessi pubblicistici<sup>69</sup> sottesi all’equa ripartizione dei carichi fiscali (articoli 3 e 53 della Costituzione) che impongono uno sforzo peculiare verso l’equa contribuzione<sup>70</sup>, ma che rischia di trasformarsi in una vera e propria “ansia” idonea a creare distorsioni applicative e forzature interpretative<sup>71</sup>, peraltro in aperto contrasto con il principio della ragionevole durata del processo enunciato dall’articolo 111 Cost.

Scegliendo questa interpretazione, l’articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 diventerebbe un *unicum*, una norma che esulerebbe dalle sue omologhe processualcivilistiche e sarebbe manifestazione dell’autonomia del processo tributario enunciata da alcuni Autori<sup>72</sup> e confermata dalla Cassazione. È da riconoscere che, stante la diversità di formulazioni tra l’articolo 14 e l’articolo 102 e ferma la particolarità del processo tributario rispetto al processo civile, è ammissibile e, forse, auspicabile, che la pluralità di parti nel processo tributario venga organizzata in maniera autonoma, senza far specifico riferimento agli istituti processualcivilistici; tuttavia, l’assimilazione dell’articolo 14 all’articolo 331 c.p.c. desta non poche perplessità. Nella presentazione di questa teoria si percepisce nitidamente l’“ansia”<sup>73</sup> di evitare giudicati fra di loro contrastanti tutte le volte in cui il giudizio verta su un ricorso il

<sup>68</sup> CASTALDI L., *L’ansia del conflitto logico tra giudicati nel prisma dell’equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 882.

<sup>69</sup> O, meglio, costituzionali.

<sup>70</sup> Il principio di uguaglianza stabilito dall’articolo 3 Cost., letto insieme al comma 1 dell’articolo 53 (“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”) determina la sussistenza del principio cardine dell’ordinamento tributario, quello dell’*eguaglianza tributaria*: a pari capacità contributiva deve corrispondere eguale imposizione tributaria. ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 106, nota 269, ricorda l’interpretazione data ai suddetti articoli dalla Corte Costituzionale – ad esempio in Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Boll. trib.*, 1972, p. 1452; Corte Cost., 21 ottobre 1995, n. 473, in *Boll. trib.*, 1996, p. 995 – in base alla quale l’articolo 3 e l’articolo 53 “si integrano in quello che è stato definito *principio di eguaglianza tributaria*, un principio di sintesi in virtù del quale la legge tributaria deve trattare in modo uguale i fatti economici che esprimono pari attitudine contributiva, discriminando, viceversa, i fatti che esprimono tale attitudine in modo differenziato”.

<sup>71</sup> CASTALDI L., *L’ansia del conflitto logico tra giudicati nel prisma dell’equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., p. 863.

<sup>72</sup> CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 12 s.

<sup>73</sup> Con quest’assimilazione, BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 131. afferma, che “in questo modo, anche se non si eliminano del tutto le anomalie proprie del processo tributario e, direi, di ogni processo d’impugnazione”, si può “comunque garantire che, qualora l’Amministrazione finanziaria agisca nei confronti di tutte le parti del rapporto fondando l’azione sull’identico presupposto ovvero, in forza delle norme che disciplinano le singole situazioni giuridiche sostanziali, siano individuabili più destinatari del medesimo atto, venga mantenuta in sede giudiziale l’unitarietà degli effetti della decisione”. Tra le “anomalie” a cui l’Autrice fa riferimento emerge il caso del soggetto, cui è stato notificato l’atto, che si adegua alla pretesa dell’Amministrazione senza sollevare ricorso e quindi presta acquiescenza. Ma più incisivo è il rilievo per cui al contribuente residua sempre la possibilità di aderire all’accertamento dell’Amministrazione, disciplinato dal d.lgs. n. 218/1997 a prescindere dalla volontà degli altri partecipanti al processo.

cui oggetto riguarda inscindibilmente più soggetti e, quindi, valorizzando il combinato disposto dell'articolo 14 e dell'articolo 331, quando sia presente un nesso di pregiudizialità-dipendenza o, in generale, di connessione. Senonché il conflitto logico tra giudicati, per quanto sia auspicabile una sua eliminazione, è difficilmente eliminabile, posto che in ogni caso, anche se gli sforzi per garantire un'unitarietà fossero eccellenti, ciascun contribuente, ancorché parte di un processo litisconsortile, potrebbe aderire all'accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria in virtù del d.lgs. n. 218/1997<sup>74</sup> ed estinguere di conseguenza la propria obbligazione tributaria, rendendo inutile la sua partecipazione al giudizio.

La teoria che avvicina l'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 all'articolo 331 c.p.c., ferme restando le acquisizioni della dottrina relativamente all'articolo 102 c.p.c., anche se allarga forse eccessivamente le maglie dell'articolo 14<sup>75</sup>, appare tuttavia meritevole di attenzione per le intuizioni in essa contenute che sarebbero poi state (anche se non esplicitamente<sup>76</sup>) riprese dalla Corte di Cassazione nell'elaborazione del litisconsorzio necessario tributario emerso nelle sentenze nn. 1052/2007 e 14815/2008: l'autonomia del processo tributario e dei suoi istituti processuali rispetto al processo civile, la volontà di evitare giudicati tra loro contrastanti che porterebbero ad una iniqua ripartizione dei carichi fiscali, la tutela del diritto di difesa di ciascun contribuente. Spiccano inoltre, da un lato, l'enunciazione della mitigazione degli effetti negativi connessi ad una sentenza pronunciata a contraddittorio non

---

<sup>74</sup> Ai sensi dell'articolo 1, "l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti".

<sup>75</sup> Si ricordi, infatti, che è l'avverbio "inscindibilmente" contenuto nell'articolo 14 a dover guidare l'interprete: se, come suggeriscono BELLÉ e CHIZZINI tutto è inscindibile, allora concretamente nulla è inscindibile. Devono essere fatti dei distinguo, non tanto per finalità teorizzanti, ma poiché l'articolo 14 porta con sé un modulo applicativo che determina: 1) la necessaria notifica a tutti i soggetti cui l'oggetto del ricorso fa riferimento (e in alcune fattispecie vi possono essere difficoltà nel notificare a tutti i soggetti o, caso più problematico, nell'essere a conoscenza dell'esistenza di tali soggetti); 2) l'ordine di integrazione del contraddittorio nel caso in cui il ricorso non sia stato presentato "da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1". È pur vero che contestualmente all'allargamento dei casi riconducibili all'articolo 14, BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 127 insiste sulla impossibilità di "riferire la sanzione dell'inutilità della pronuncia a contraddittorio non integro". Per l'Autrice saremmo dinanzi ad "una sorta di litisconsorzio non dipendente necessariamente dall'unicità delle situazioni giuridiche sostanziali coinvolte nell'identico o unico rapporto", che avvicina all'articolo 14 anche gli istituti della chiamata in causa per ordine del giudice e di litisconsorzio necessario *proptem opportunitatem*.

<sup>76</sup> E anche se le Sezioni Unite avessero voluto esplicitarlo, il disposto dell'articolo 118, comma 3, delle disposizioni di attuazione al codice di procedura civile, in base al quale "in ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici", lo avrebbe reso impossibile. È innegabile che, nel punto della sentenza n. 1052/2007 in cui si afferma che "il legislatore, nel delineare la fattispecie del litisconsorzio necessario nel processo tributario, abbia fatto ricorso ad una norma che, se raffrontata alle regole del processo civile, palesa una contaminazione tra le disposizioni di cui all'articolo 102 c.p.c. e all'articolo 331 c.p.c.", ci sia identità di vedute con BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 127.



integro<sup>77</sup>; dall'altro, l'assonanza tra l'articolo 14 e la chiamata in giudizio per ordine del giudice disciplinata dall'articolo 107 del codice di procedura civile<sup>78</sup>, che crea una sovrapposizione concettuale analoga a quella già evidenziata<sup>79</sup> tra il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* di matrice civilistica e il litisconsorzio facoltativo derivante, appunto, dalla chiamata in giudizio per ordine del giudice.

### **3.2. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso e la giurisprudenza amministrativa in tema di atti inscindibili.**

Secondo un'altra proposta ricostruttiva<sup>80</sup>, quando l'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, stabilisce che "se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi", non si starebbe facendo riferimento all'articolo 331 c.p.c., bensì alla nozione di atto inscindibile elaborata dalla giurisprudenza amministrativa<sup>81</sup>, per la quale è consolidato l'orientamento in virtù del quale l'annullamento di un atto inscindibile produce i suoi effetti nei confronti di tutti<sup>82</sup>. È un'eccezione alla regola generale dell'efficacia soggettiva del giudicato amministrativo, in base alla quale la sentenza del giudice ha effetto

<sup>77</sup> La Corte affermerà (Cass., sez. un., n. 14815/2008) che riunendo i ricorsi proposti separatamente viene salvata "l'unicità" della causa (paragrafi 4.5.2 e 5); il medesimo argomento verrà riproposto nei *revirement* della Corte del 2010 (sentt. n. 3830/2010 e 9760/2010, v. paragrafo 6.1).

<sup>78</sup> Sostiene BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 128, che sarebbe inequivocabile il richiamo che la disciplina del processo tributario (litisconsortile) effettua nei confronti della chiamata *iussu iudicis* e delle fattispecie "che la rendono esperibile in presenza di cause inscindibili e quando le cause sono fra loro dipendenti"; analogamente CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 12 s., afferma che "per chi è addentro alle cose dei processualisti [...] l'istituto del litisconsorzio nel processo tributario, almeno per certi profili applicativi, in realtà viene ad essere omologo all'intervento per ordine del giudice di cui all'art. 107 c.p.c., piuttosto che all'istituto delineato dall'articolo 102 c.p.c."

<sup>79</sup> V. capitolo 1, paragrafo 2.

<sup>80</sup> TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 66 afferma che "la formula della "inscindibilità" proviene infatti dal processo amministrativo, ove viene utilizzata quando sono impugnati atti amministrativi generali (ad esempio: piano regolatore, programma di fabbricazione, atti concorsuali, ecc.)".

<sup>81</sup> TESAURO F., *op. cit.*, richiama Cons. Stato, sez. IV, 23 novembre 2002, n. 6456, in *Foro amm. Cons. Stato*, 2002, p. 2869; Cons. Stato, sez. VI, 29 marzo 2013, n. 1350, in *Foro amm. Cons. Stato*, 2013, p. 812, e, in particolare, Cons. Stato, sez. IV, 18 novembre 2013, n. 5459, con nota a sentenza di FOSFORO M, in *Giur. It.*, 2014, P. 666, dove l'Autrice illustra la suddetta giurisprudenza relativa al discrimine tra atti inscindibili e atti scindibili: "sono inscindibili, secondo tale giurisprudenza, quei provvedimenti annullati che, riguardando una pluralità di persone, non possono essere idealmente scissi in una serie di provvedimenti, tanti quante sono le persone interessate; mentre sono divisibili i provvedimenti annullati che, pur riguardando una pluralità di destinatari, possono idealmente suddividersi in tutta una serie di provvedimenti amministrativi contestuali, riguardanti direttamente i vari soggetti interessati (Cons. di Stato, Ad. plen., 2 maggio 2006, n. 8, in *Foro Amm. CdS*, 2006, 1386).

<sup>82</sup> Cons. di Stato, Sez. III, 20 aprile 2012, n. 2350 in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it); Id., Sez. VI, 9 marzo 2011, n. 1469 in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it), T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VII, 11 novembre 2011, n. 5294 in *Foro Amm. TAR*, 2011, 3597.

soltanto nei confronti dei partecipanti al giudizio<sup>83</sup>: per la giurisprudenza è inevitabile che, in questo caso gli effetti dell'annullamento non siano limitati ai soli ricorrenti, “essendosi in presenza di un atto sostanzialmente e strutturalmente unitario, il quale non può esistere per taluni e non esistere per altri”<sup>84</sup>.

L'avvicinamento tra l'avverbio “inscindibilmente” presente al comma 1 dell'articolo 14, e la nozione di atto amministrativo “inscindibile” è persuasivo: aiuta a comprendere quale debba essere la situazione sostanziale, tale per cui “la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi”<sup>85</sup>, e cioè quando, per effetto della natura dell'atto impugnato e della struttura del ricorso, la pronuncia giurisdizionale non possa non provvedere in modo unitario e indivisibile nei confronti di più soggetti<sup>86</sup>.

Rimane, tuttavia, incerto quando questi presupposti emergano specificamente nel processo tributario, il quale si accosta a quello amministrativo relativamente alla struttura di giudizio di impugnazione di atti<sup>87</sup>, ma ne diverge con riferimento ai soggetti che devono necessariamente essere parti processuali: se nel processo amministrativo l'orientamento giurisprudenziale riguardante la categoria di “atto inscindibile” è funzionale ad estendere l'annullamento dell'atto a tutti i destinatari, e la disciplina del processo amministrativo<sup>88</sup> mira a coinvolgere nel giudizio i controinteressati, portatori di interessi diretti, personali, attuali e contrari a quelli del ricorrente, nel processo tributario le situazioni che prospettano una pluralità di parti derivante dall'inscindibilità dell'oggetto del ricorso si originano, nella maggior parte dei casi, con riferimento a soggetti cointeressati all'annullamento – con efficacia *erga omnes* - dell'atto impositivo<sup>89</sup>. Se si decidesse di attribuire rilevanza alla teoria in esame, è evidente come l'ambito di applicazione dell'art. 14, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546/1992 verrebbe enormemente compresso, forse azzerato, ed

---

<sup>83</sup> FOSFORO M. in *op. cit.*, afferma che la regola relativa all'estensione soggettiva del giudicato amministrativo soffre la mancanza di una disciplina positiva puntuale, e si applica il combinato disposto degli articoli 324 c.p.c. e 2909 c.c..

<sup>84</sup> Cons. di Stato, Sez. III, 20 aprile 2012, n. 2350.

<sup>85</sup> Cioè i soggetti, nei confronti dei quali l'oggetto del ricorso è inscindibile ex art. 14, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>86</sup> RAGUCCI G., *Il processo tributario con pluralità di parti (art. 14, D.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, cit., p. 217.

<sup>87</sup> GLENDI C., *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, MILANO, 1990, p. 870 dove l'Autore puntualizza la scarsa idoneità del litisconsorzio necessario a svilupparsi nei processi di impugnazione.

<sup>88</sup> Art. 41, comma 2, d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104: “Qualora sia proposta azione di annullamento il ricorso deve essere notificato, a pena di decadenza, [...] e ad almeno uno dei controinteressati che sia individuato nell'atto stesso entro il termine previsto dalla legge [...]”.

<sup>89</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 74-75 ove si fa riferimento a NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, p. 774 dove afferma che “nel processo tributario, le situazioni maggiormente rilevanti si riferiscono a cointeressati all'annullamento dell'atto, il cui effetto si verifica, come osservato, *erga omnes*”.

infatti l'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale del litisconsorzio tributario prescinde dal riferimento all'atto inscindibile amministrativo, rivolgendosi verso differenti angoli prospettici<sup>90</sup>.

---

<sup>90</sup> I quali emergeranno chiaramente dall'analisi delle pronunce del 2007 (Cass., sez. un., n. 1052/2007) e del 2008 (Cass., sez. un., n. 14815/2008): basti qui anticipare di nuovo quell'"ansia" di evitare contrasti logici fra giudicati che si incontra varie volte leggendo sia le opere dottrinali a commento delle sentenze, sia le stesse pronunce della Suprema Corte, come evidenziato da CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico tra giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 863, e che muoverà la giurisprudenza di legittimità nella teorizzazione del litisconsorzio necessario tributario.



## Capitolo III

# Le ipotesi di applicazione del litisconsorzio necessario nel processo tributario.

**SOMMARIO:** *4. Le ipotesi; 4.1. Ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione e, conseguentemente, del processo che lo concerne; 4.2. Liti in tema di sostituzione tributaria; 4.3. Unitarietà dell'oggetto dell'imposizione per la natura della pretesa concretamente fatta valere dall'Amministrazione finanziaria; 4.4. Provvedimenti impositivi ai quali risultano sottese obbligazioni solidali paritarie; 4.5. Provvedimenti di imposizione concernenti redditi prodotti in forma associata; 4.5.1. Prima della sentenza 4 giugno 2008, n. 14815; 4.5.2. La sentenza 4 giugno 2008, n. 14815; 4.6. Controversie relative al regime di consolidato fiscale.*

### 4. LE IPOTESI.

Nonostante i tentativi di attribuire al litisconsorzio necessario un'area di interesse più ampia<sup>91</sup> o più specifica<sup>92</sup> rispetto all'istituto processualcivilistico, fino alla metà dei primi anni Duemila prevalse nettamente in dottrina la tendenza a sovrapporre l'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 all'articolo 102 del codice di procedura civile: due norme in bianco, rispetto alle quali sarebbe stato compito di dottrina e giurisprudenza provvedere ad una loro specificazione: ed infatti, come si avrà modo di osservare nel prosieguo, alla lacunosità della disciplina normativa del processo tributario con pluralità di parti ha sopperito proprio la giurisprudenza, con degli storici arresti<sup>93</sup> della Corte di Cassazione che hanno contribuito sì ad una categorizzazione dei singoli istituti processuali, ma che hanno sollevato numerose perplessità nella dottrina, di ordine sistematico e costituzionale.

---

<sup>91</sup> v. paragrafo 3.1.

<sup>92</sup> v. paragrafo 3.2.

<sup>93</sup> Il riferimento è, sempre, a Cass., sez. un., 1052/2007 e Cass., sez. un., 14815/2008.

Per quanto riguarda l'istituto processuale più controverso, la Corte di Cassazione ha applicato le regole del litisconsorzio necessario: 4.1) nelle rare ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione; 4.2) nelle liti in tema di sostituzione tributaria; 4.3) nei casi di unitarietà dell'oggetto dell'imposizione in virtù della natura della pretesa concretamente fatta valere dall'Amministrazione finanziaria (Cass., sez. un., sent. 1052/2007); 4.4) non ha, invece, ritenuto di estendere il litisconsorzio necessario alle controversie concernenti obbligazioni solidali paritarie<sup>94</sup>; 4.5) nei giudizi vertenti sull'accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata, con particolare riferimento al reddito prodotto dalle società di persone e imputato ai soci "per trasparenza"<sup>95</sup>; 4.6) nelle controversie aventi ad oggetto l'imposizione di un maggior imponibile nei confronti di un gruppo di società che abbia optato per il regime del consolidato fiscale (art. 40-bis, d.p.r. n. 600/1973).

#### **4.1 Ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione e, conseguentemente, del processo che lo concerne.**

Un primo gruppo di fattispecie a cui è intuitivo ricondurre la necessità del litisconsorzio trova la propria ragion d'essere nell'unicità del presupposto sostanziale da cui scaturisce l'obbligazione tributaria, che determina un vincolo inscindibile tra le posizioni giuridiche soggettive dei soggetti protagonisti delle relative vicende.

Un caso di litisconsorzio necessario è sicuramente quello emergente dalla situazione processuale di una pluralità di eredi che, a seguito della morte del *de cuius*, succedono ai sensi dell'articolo 110 c.p.c. nella posizione processuale del defunto.<sup>96</sup> La successione *mortis causa* nella personalità giuridica del *de cuius* riguarda tanto le fattispecie sostanziali, quanto

---

<sup>94</sup> Nonostante nella sentenza n. 1052/2007 oggetto del ricorso fosse proprio un'obbligazione solidale paritaria, cui fu applicato il litisconsorzio necessario (anche se la Suprema Corte affermò esplicitamente di trovarsi al di fuori dell'ambito delle obbligazioni solidali); nonostante, inoltre, una dottrina minoritaria sia favorevole al litisconsorzio necessario fra tutti i coobbligati e l'Amministrazione: FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, TORINO, 1968.

<sup>95</sup> In virtù dell'articolo 5 del t.u. 917/1986, "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

<sup>96</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p.27; PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, cit., p. 271, CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., p. 173; FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, MILANO, 1996, p. 274.

le sue eventuali posizioni processuali le quali, nel caso di pluralità di eredi, saranno attribuite indivisibilmente a tutti i successori: ciò ricomprende, pertanto, le obbligazioni tributarie, non adempiute, che pesavano sul *de cuius* prima del decesso, ma anche il giudizio, instaurato dal defunto impugnando un avviso di accertamento a lui notificato, che dovrà essere proseguito dagli eredi, come se essi fossero inscindibilmente destinatari di quell'atto impositivo.

Altro caso a cui fare riferimento è quello della determinazione della rendita catastale di terreni o di immobili appartenenti a più proprietari<sup>97</sup>. L'inscindibilità dell'oggetto del ricorso, presentato avverso un avviso di accertamento che determini una rendita catastale che sia inesatta secondo i comproprietari dell'immobile, è manifestazione processuale del modo di essere del rapporto giuridico sostanziale sottostante. I ricorrenti, infatti, hanno deciso di porre in essere – o sono diventati titolari di, a prescindere dalla loro volontà - una proprietà comune, alla quale presumibilmente seguiranno numerose iniziative dei comproprietari che dovranno agire nel traffico giuridico con il reciproco consenso tanto per disporre del bene, quanto per assolvere gli oneri legati all'immobile, compreso l'adempimento delle obbligazioni tributarie. La conseguenza di questo scenario è che la determinazione della

---

<sup>97</sup> MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi ravvedimenti operosi della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturo contenzioso*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 3; la previsione del litisconsorzio necessario nell'ambito delle controversie relative alla determinazione della rendita catastale con riferimento ad immobili in comproprietà è sottolineata anche da ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 26; SALANITRO G., *Nuovi orientamenti in materia di dichiarazione catastale e classamento dei fabbricati*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2000, p. 1261, il quale richiama IZZI, *Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 987; con riferimento alle controversie catastali, BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 121, precisa che le controversie catastali relative ad immobili in proprietà indivisa rappresentano un esempio di applicazione del litisconsorzio necessario nel diritto tributario di una più ampia categoria, costituita dai giudizi aventi ad oggetto beni posseduti *pro quota* da più soggetti. Ad esempio, "ad analogo conclusione si deve giungere per le controversie che hanno ad oggetto il classamento, la delimitazione, la figura e l'estensione di un bene giacché non pare accettabile che, per esempio, ad uno stesso fabbricato si riferiscano categorie diverse (abitazione in fabbricati residenziali anziché abitazioni in villino e villa) ovvero che lo stesso bene assuma estensioni, figura o delimitazioni diverse nei confronti di ciascuno dei compossessori". L'Autrice si domanda, infatti, se sia immaginabile che il medesimo bene assuma rendite diverse nei confronti dei diversi compossessori ovvero ai fini dei diversi tributi.

Di opinione parzialmente contraria al litisconsorzio necessario nelle controversie catastali relative a beni immobili in proprietà indivisa è CASTALDI L., *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, cit., p. 174. L'Autrice esprime le proprie perplessità laddove la tesi dell'applicabilità dell'art. 14 sia riferita all'accertamento di diritti reali: "invero, nella fattispecie prospettata, il litisconsorzio si renderebbe necessario per l'accertamento del rapporto pregiudiziale rispetto a quello dedotto in giudizio, con l'irrelata conseguenza di ritenere che su tale rapporto pregiudiziale la cognizione delle commissioni non debba essere *incidenter tantum* ma avente efficacia di giudicato pieno". La tesi non convince l'Autrice per questo motivo, perché si assisterebbe ad un travalicamento dei limiti della cognizione delle commissioni tributarie, le quali, ex art. 2, d.lgs. n. 546/1992, non possono decidere con efficacia di giudicato relativamente a rapporti civilistici, quali appunto la titolarità indivisa del bene. Tuttavia, non è detto che le parti contestino la contitolarità del bene, anzi è da considerare un'ipotesi minoritaria.

rendita catastale, effettuata dall'Amministrazione finanziaria e notificata a tutti i proprietari dell'immobile, dovrà necessariamente essere unica per tutti i comproprietari, tant'è che nell'ipotesi in cui anche uno soltanto di loro non sia attinto ritualmente dal provvedimento di determinazione della nuova rendita, essa non può essere efficace e giuridicamente operante nei confronti di alcuno dei comproprietari poiché non si può concepire un'efficacia soggettivamente parziale della rendita. Inoltre, qualora anche solo uno dei proprietari dissentisse e proponesse ricorso avverso la determinazione effettuata dall'Amministrazione, anche tutti gli altri comproprietari dovrebbero partecipare al giudizio in qualità di litisconsorti necessari.

Si indicano, inoltre, comunemente come ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione e, conseguentemente, di litisconsorzio necessario nel processo che ne deriva, tre fattispecie, individuate dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996<sup>98</sup>:

- 1) l'articolo 43-*bis* del d.p.r. n. 602/1973, istitutivo di una responsabilità solidale del cessionario del credito d'imposta con il contribuente, fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate;
- 2) l'articolo 43-*ter* del medesimo d.p.r., dove si prevede analoga forma di responsabilità solidale tra società ed enti appartenenti allo stesso gruppo, relativamente alle cessioni delle eccedenze delle imposte dirette;
- 3) allo stesso modo, la speciale disciplina dettata in materia di dichiarazione e versamenti ai fini IVA per le società controllate e controllanti (art. 73, comma 3, d.p.r. n. 633/1972), letta alla luce della responsabilità solidale tra gli enti sancita dall'articolo 6, comma 2 del d.m. 13 dicembre 1979, determinerebbe l'esigenza di un processo necessariamente litisconsortile nel caso di processo avente ad oggetto le somme o le imposte risultanti dalle dichiarazioni delle controllate, ma non versate dalle controllanti (litisconsorzio necessario che sarà la soluzione

---

<sup>98</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 27 in nota (n. 24). L'Autore manifesta le perplessità della dottrina con riferimento ai due casi di litisconsorzio necessario indicati dal Ministero delle finanze nella circolare 18 dicembre 1996, n. 291/E, della Dir. centr. affari giur. e contenzioso trib., pubblicata in *Boll. trib.*, 1996, p. 1822 ss. Con la circolare, il Ministero indica delle ipotesi di litisconsorzio necessario nonostante le fattispecie cui essa si riferisce si inseriscono nell'alveo delle obbligazioni solidali. Infatti, l'articolo 43-*bis*, d.p.r. n. 602/1973 istituisce la responsabilità solidale del cessionario di crediti di imposta con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate e il successivo articolo 43-*ter*, comma 5 richiama l'articolo precedente con riferimento alle cessioni delle eccedenze di imposte dirette tra società ed enti appartenenti allo stesso gruppo.



prescelta dal legislatore del 2010<sup>99</sup>, per garantire l'unitarietà dell'accertamento nei giudizi relativi alla determinazione di un maggior imponibile a carico di un gruppo di società che abbia optato per il regime del consolidato fiscale: gli appartenenti alla *fiscal unit*, consolidate e consolidante, sono litisconsorti necessari *ex art. 40-bis*, comma 2, d.p.r. n. 600/1973).

## 4.2 Liti in tema di sostituzione tributaria.

Con la sostituzione tributaria<sup>100</sup> si assiste, a partire dai primi anni Novanta<sup>101</sup>, all'introduzione del litisconsorzio necessario nell'ordinamento tributario in assenza di un'espressa indicazione di diritto positivo che ne giustifichi l'applicazione. La Corte di Cassazione, a partire dalla sentenza n. 1200/1988, pronunciata a Sezioni Unite sulla base di motivazioni non condivisibili secondo parte della dottrina<sup>102</sup>, persuasive secondo una dottrina minoritaria<sup>103</sup>, inaugurò l'indirizzo giurisprudenziale definito "pantributario"<sup>104</sup> in relazione alle liti tra sostituto e sostituito, enunciando il seguente principio di diritto: "poiché la ritenuta fiscale d'acconto costituisce l'oggetto di un'obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d'imposta, di cui agevola la riscossione, e resta perciò compresa nell'ampia nozione di rapporto tributario, la controversia sulla legittimità di tale ritenuta<sup>105</sup> è devoluta alla cognizione esclusiva delle commissioni tributarie anche se la

---

<sup>99</sup> Decreto-legge del 31 maggio 2010, n. 78: ai sensi dell'articolo 35, comma 4, decreto-legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, le disposizioni del presente articolo sono entrate in vigore il 1° gennaio 2011.

<sup>100</sup> Disciplinata dall'articolo 64, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, ai sensi del quale: "Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso"; la disposizione poi prosegue con l'enunciazione della facoltà, attribuita al sostituto, di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta; infine, al comma 3, viene disciplinata la figura del responsabile d'imposta, che differisce dal sostituto d'imposta in ragione del fatto che il primo è obbligato al pagamento dell'imposta "insieme" con altri ("per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi") e può esercitare il diritto di rivalsa, mentre il secondo è tenuto "in luogo di altri" ed è obbligato ad esercitare la rivalsa ("deve" esercitarla).

<sup>101</sup> La sentenza che origina il dibattito relativo al litisconsorzio necessario nella sostituzione tributaria è Cass., sez. un., n. 1200/1988.

<sup>102</sup> TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, in *Giur. It.*, 2009, p. 2557.

<sup>103</sup> STIZZA P., *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2010, p. 683.

<sup>104</sup> La definizione è delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., sez. un., 26 giugno 2009, n. 15031, con nota a sentenza di TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit.).

<sup>105</sup> In questo scenario il sostituito propone una domanda volta ad ottenere dal sostituto, in qualità di controparte privata nel rapporto di diritto civile, la corresponsione di una somma di pari ammontare come elemento integrante della retribuzione, reputando il sostituito illegittima la ritenuta effettuata nei suoi confronti.

relativa questione venga dedotta in una controversia tra privati, non potendo formare oggetto di cognizione *incidenter tantum*, perché deve per legge essere decisa con efficacia di giudicato e nel contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria"<sup>106</sup>.

Le controversie relative alla sostituzione tributaria cui fa riferimento le Corti non sono quelle in cui sostituto o sostituito procedono all'impugnazione di un provvedimento, emesso dall'Amministrazione, con il quale sia imposto il versamento di ritenute, che il ricorrente contesta<sup>107</sup>; né quelle relative all'interpretazione della volontà contrattuale delle parti<sup>108</sup> che, secondo la giurisprudenza della Corte<sup>109</sup>, sono devolute all'Autorità giurisdizionale ordinaria. Invece, la Corte di Cassazione pone l'attenzione sulle controversie concernenti la realizzazione del rapporto di rivalsa fra sostituto e sostituito d'imposta<sup>110</sup>: il primo, ai sensi dell'articolo 64, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, è obbligato ad esercitare la rivalsa<sup>111</sup> e sanzionato<sup>112</sup> in caso di omissione, ma sorge il problema delle modalità con cui il secondo possa contestare in giudizio la legittimità della ritenuta subita<sup>113</sup>.

L'evoluzione giurisprudenziale si rivela particolarmente interessante. Prima del 1988, la Suprema Corte aderiva all'opinione dottrinale prevalente<sup>114</sup> che riconduceva le liti aventi ad oggetto l'esercizio della rivalsa e la legittimità della ritenuta nell'alveo della giurisdizione del

<sup>106</sup> Cass., sez. un., 5 febbraio 1988, n. 1200.

<sup>107</sup> Tali giudizi, come specifica ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 40, originati dall'impugnazione di un atto dell'Amministrazione di cui si chiede l'annullamento, "non possono che essere promossi con ricorso al giudice tributario".

<sup>108</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 40 afferma che queste controversie sono "pacificamente devolute all'Autorità giudiziaria ordinaria".

<sup>109</sup> TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., richiama Cass., sez. un., n. 865/2003, in *Mass. Giur. It.*, 2003 e Cass., sez. un., n. 11025/2003, in *Mass. Giur. It.*, 2003: il lavoratore dipendente in questi casi pretendeva che le somme a lui spettanti a titolo di retribuzione fossero pagate al netto della ritenuta, per non essere onerato nei confronti dell'Amministrazione (è il cd. "patto di netto").

<sup>110</sup> O d'acconto, essendo entrambe le fattispecie contenute nell'articolo 64, comma 1, d.p.r. n. 600/1973.

<sup>111</sup> È opportuno puntualizzare, come sottolinea BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Digesto comm.*, XV, TORINO, 1998., p. 12, che la rivalsa obbligatoria è volta ad assicurare che il sacrificio patrimoniale venga sopportato solo dal possessore del reddito, "piuttosto che a tenere indenne il sostituto"; inoltre, la ritenuta preventiva costituisce la maniera più efficiente per esercitare la rivalsa, piuttosto che questa venga posta in essere successivamente: il sostituto trattiene, dalle somme corrisposte al sostituito, quanto è da quest'ultimo dovuto al fisco a titolo di obbligazione tributaria, provvedendo all'adempimento senza impegnarsi, anche se solo temporaneamente, con somme proprie ma utilizzando quelle del sostituito.

<sup>112</sup> Ai sensi dell'articolo 14, d. lgs., n. 471/1997 "Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto".

<sup>113</sup> Ai sensi dell'art. 38, comma 2, d.p.r. n. 602/1973, il sostituito può presentare istanza di rimborso, "nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", "all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento" entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data entro cui la ritenuta è stata operata; in alternativa, il sostituito potrebbe proporre domanda di adempimento direttamente nei confronti del sostituto, possibilità che è stata l'oggetto dell'evoluzione giurisprudenziale che verrà analizzata in questo paragrafo, in particolare in merito alla esperibilità della stessa dinanzi alle commissioni tributarie o all'Autorità giurisdizionale ordinaria.

<sup>114</sup> TESAURO F., *In tema di lite tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 447 ss.

giudice ordinario, posto che la materia atteneva allo svolgimento del rapporto privatistico fra sostituto e sostituito<sup>115</sup> e non veniva coinvolta l'Amministrazione finanziaria, né veniva impugnato direttamente un atto emesso da quest'ultima.

Lo scenario giurisprudenziale mutò a seguito della sentenza 5 febbraio 1988, n. 1200<sup>116</sup>, nella quale le Sezioni Unite della Cassazione affermavano che le controversie relative alla legittimità delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta erano devolute alla cognizione delle commissioni tributarie, dinanzi alle quali la domanda di adempimento<sup>117</sup> doveva essere proposta dal sostituito nei confronti del sostituto e dell'Amministrazione finanziaria, che diveniva pertanto litisconsorte necessaria nel giudizio così instaurato.

La Suprema Corte ritenne che le controversie in esame fra sostituto e sostituito, pertanto, sarebbero state decise dinanzi alle commissioni tributarie con effetti di giudicato sostanziale, non costituendo "mere questioni pregiudiziali, suscettibili di essere deliberate

---

<sup>115</sup> La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 5344/1987, affermava che "la controversia tra il datore di lavoro ed il lavoratore, che riguardi esclusivamente la legittimità delle ritenute fiscali effettuate dal primo, in qualità di sostituto d'imposta per l'IRPEF, su somme corrisposte al secondo, non investe il rapporto d'imposta, ma unicamente le posizioni soggettive nascenti dal rapporto di lavoro, anche se il datore di lavoro abbia operato in osservanza di istruzioni e circolari diramate dall'Amministrazione finanziaria, nei cui confronti però non sia avanzata alcuna pretesa dalle parti". È anticipato qui uno degli argomenti che verrà utilizzato maggiormente per affermare la giurisdizione del giudice ordinario: come verrà affermato nella sentenza pronunciata a Sezioni Unite del 26 giugno 2009, n. 15031, affinché ci sia la giurisdizione delle commissioni tributarie è necessaria la proposizione del ricorso contro un soggetto dotato di potestà impositiva, oltre al fatto che oggetto del ricorso debba essere un atto emesso da chi detiene la potestà d'imposizione. Inoltre, afferma la Corte nel 1987, "consegue che, per la controversia predetta, sussiste la giurisdizione del giudice ordinario e non è configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario, giacché la pronuncia emessa tra le parti del rapporto di lavoro non incide sull'esperibilità da parte del lavoratore e del datore di lavoro dei rimedi previsti dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, né sull'esito dell'eventuale controversia da promuoversi innanzi alle commissioni tributarie nei confronti dell'amministrazione predetta". Ad essere oggetto di attenzione e di critica da parte della giurisprudenza e della dottrina favorevoli, invece, all'inclusione delle liti fra sostituto e sostituito nella giurisdizione delle commissioni tributarie sarà proprio questa asserita esperibilità, successivamente alla lite svoltasi davanti al giudice ordinario, dell'eventuale ricorso dinanzi alle commissioni tributarie, posto che sussiste il pericolo di giudicati logicamente contrastanti.

<sup>116</sup> La sentenza è pubblicata in *Giur. It.*, 1988, I, p. 1771, con nota critica di TESAURO F., *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*.

<sup>117</sup> BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, cit., p. 15 afferma che la soluzione del litisconsorzio necessario nelle controversie tra sostituto e sostituito, nonostante sia mirata all' "apprezzabile scopo di evitare giudicato contraddittori", sembra essere in evidente contrasto con la disciplina del processo tributario, "che non conosce né legittimazione passiva di un soggetto privato, quale il sostituto deve tuttora essenzialmente ritenersi, né azioni diverse da quelle proponibili avverso gli atti tipici impugnabili o finalizzate ad ottenere il rimborso all'esito di un procedimento amministrativo tipizzato". La cd. azione di adempimento, tramite la proposizione della quale il sostituito chiede al sostituto la corresponsione delle somme da egli indebitamente trattenute, non risulterebbe ammissibile nell'ordinamento tributario, non essendo diretta contro un soggetto dotato di potestà impositiva e non avendo ad oggetto un atto tipico di cui all'articolo 19, d.lgs. n. 546/1992 (sono, questi, i medesimi argomenti che verranno utilizzati dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 15031/2009 per escludere queste controversie dalla cognizione delle commissioni tributarie).

incidentalmente”<sup>118</sup>, poiché “la ritenuta fiscale d’acconto costituisce l’oggetto di un’obbligazione strumentale ed accessoria rispetto alla eventuale e futura obbligazione d’imposta, di cui agevola la riscossione, e resta perciò compresa nell’ampia nozione di rapporto tributario”. Oltre a questa considerazione di carattere teorico, il nuovo indirizzo giurisprudenziale era basato su delle considerazioni sistematiche che coinvolgevano motivazioni di carattere pratico<sup>119</sup>: con la previsione del litisconsorzio necessario fra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria si riusciva ad evitare la formazione di giudicati logicamente contraddittori<sup>120</sup>, obiettivo il cui raggiungimento si può considerare apprezzabile ma che viene considerato dalla giurisprudenza più recente<sup>121</sup> “un inconveniente che può sempre verificarsi e non di una ragione dirimente”. È evidente, peraltro, come la previsione del litisconsorzio necessario si riveli solamente un onere riversato sulla parte privata, dal momento che sia la domanda proposta dal sostituto diretta ad ottenere la corresponsione delle somme illegittimamente ritenute e sia quella presentata dal sostituito il quale, dopo aver versato al fisco somme corrispondenti a ritenute non effettuate nei confronti del sostituito, agisce in via di rivalsa contro quest’ultimo, devono essere proposte anche nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, oltre che verso la controparte privata<sup>122</sup>, nonostante il fatto che il fisco nulla abbia a che vedere con lo svolgimento del rapporto privatistico fra sostituto e sostituito.

---

<sup>118</sup> Cass., sez. un., n. 1200/1988 sostiene che “stabilire se la ritenuta sia stata legittimamente operata non è mai un semplice ‘punto’ pregiudiziale od una mera ‘questione’ pregiudiziale, da decidere *incidenter tantum* con effetti limitati al procedimento in corso, ma [...] è sempre una vera e propria “causa” pregiudiziale, da risolvere e decidere con effetti di giudicato sostanziale nei confronti dei legittimi contraddittori, e perciò nei confronti dell’Amministrazione finanziaria”. L’argomento è ripreso anche da Cass., sez. un., 15 novembre 2005, n. 23019, in *Giur. It.*, 2006, p. 1987 che conferma l’indirizzo inaugurato nel 1988.

<sup>119</sup> Come afferma ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 42; TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d’imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., p. 2557, definisce “ispirata a ragioni di opportunità” la scelta della Corte del 1988.

<sup>120</sup> STIZZA P., *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2010, p. 683, favorevole al litisconsorzio necessario, afferma che non sarebbe ammissibile la duplice giurisdizione tra giudice ordinario e commissioni tributarie – generata dalla preventiva richiesta al giudice ordinario di accertare l’illegittimità della ritenuta d’imposta e dalla successiva domanda di rimborso alla commissione tributaria – “poiché la doppia azione del sostituto e del sostituito potrebbe portare a deviazioni dal modello ideale nel quale il sostituto potrebbe essere chiamato addirittura due volte a contribuire o, all’eccesso opposto, potrebbe avvantaggiarsi di una ritenuta considerata indebita da parte del fisco e legittima da parte del giudice ordinario”, in evidente contrasto con il principio di capacità contributiva enunciato dall’articolo 53 della Costituzione.

<sup>121</sup> Cass., sez. un., n. 15031/2009 con nota di TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d’imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., p. 2553.

<sup>122</sup> Come precisa ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 43, alla luce del mutato corso giurisprudenziale, “il sostituito non aveva altra possibilità, per ottenere la restituzione della somma indebitamente trattenutagli, che proporre istanza di rimborso all’Amministrazione ed impugnare, quindi, il diniego avanti al giudice tributario nel litisconsorzio necessario con sostituto e fisco”. In questa dinamica processuale viene superato il problema, enucleato dalla critica, dell’assenza di un atto impugnabile, e pertanto da quel punto di vista la giurisdizione delle commissioni tributarie poteva sembrare legittima. Tuttavia, “in mancanza di un diniego di rimborso impugnabile, il

L'indirizzo in esame<sup>123</sup> era definito, a ragione, "pantributario", poiché includeva l'Amministrazione finanziaria in qualunque controversia avente degli elementi di fiscalità, connotando qualunque lite in cui abbia incidenza una norma fiscale come una controversia tributaria, anche se, come affermerà la Suprema Corte nella sentenza n. 15031/2009, persino il codice civile contiene norme che distribuiscono il carico fiscale all'interno di rapporti fra privati<sup>124</sup> e non per questo tali controversie devono essere decise dalle commissioni tributarie.

Per la dottrina più attenta<sup>125</sup>, la sentenza del 1988 si inserisce in quella tendenza volta ad allargare immotivatamente la sfera della giurisdizione delle commissioni tributarie, includendovi liti fra privati<sup>126</sup> e inoltre, alla luce della riforma del processo tributario<sup>127</sup>, la previsione del litisconsorzio necessario fra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria non sarebbe conforme alle fattispecie cui l'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 riconduce la necessità del *simultaneus processus*, non ravvisandosi nelle liti in esame l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso.

Le critiche all'orientamento "pantributario" vennero, infine, accolte nel 2009<sup>128</sup> quando le Sezioni Unite della Corte di Cassazione pronunciarono un profondo *revirement*, che determinò un ritorno all'indirizzo precedente al 1988. Contestualmente alla sentenza in

---

giudice tributario non avrebbe potuto che dichiarare inammissibile il ricorso per carenza, appunto, dell'atto impugnabile, con la conseguenza che il sostituito non avrebbe avuto tutela né presso il giudice ordinario né avanti a quello tributario".

<sup>123</sup> Confermato inoltre da Cass. civ., sez. I, 23 novembre 1999, n. 12991 per il quale pur essendo evidente l'autonomia giuridica dei rapporti tra sostituto e sostituito e tra sostituto e amministrazione finanziaria, deve affermarsi il litisconsorzio necessario, per evitare una "inaccettabile duplicazione del prelievo tributario, non essendo consentito al fisco di agire contemporaneamente nei confronti del datore di lavoro, tenuto ad effettuare la ritenuta e obbligato diretto al pagamento, e nei confronti del dipendente, esigendo da quest'ultimo l'imposta non trattenuta, la quale ovviamente potrebbe, in ragione della differente aliquota applicata su una parte o sul residuo reddito, essere calcolata in modo diverso nei confronti dei due soggetti".

<sup>124</sup> Ad esempio, l'articolo 964 del codice civile stabilisce che le imposte che gravano sul fondo sono a carico dell'enfiteuta, salve le disposizioni di leggi speciali; o l'articolo 1008, per il quale l'usufruttuario è tenuto al pagamento di tutti i pesi gravanti sul reddito, comprese le imposte; o l'articolo 1025, secondo il quale chi ha l'uso di un fondo e ne raccoglie tutti i frutti o chi ha il diritto di abitazione e occupa tutta la casa è tenuto alle spese di coltura, alle riparazioni ordinarie e al pagamento dei tributi come l'usufruttuario.

<sup>125</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 113, condivide l'opinione di CASTALDI L., *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, MILANO, 1997.

<sup>126</sup> Per BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, PADOVA, 1994, ci si troverebbe di fronte ad uno stravolgimento del processo tributario, il quale diventerebbe "una lite fra parti private con l'Amministrazione che fa da spettatore".

<sup>127</sup> D. lgs. n. 546/1992 emanato in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

<sup>128</sup> Cass., sez. un., n. 15031/2009, cit.

esame, tuttavia, le stesse Sezioni Unite emanavano l'ordinanza 12 maggio 2009, n. 15047<sup>129</sup>, con la quale riaffermavano il precedente e consolidato orientamento giurisprudenziale diretto a devolvere le controversie fra sostituto e sostituito alle commissioni tributarie: l'ambivalenza delle decisioni della Suprema Corte è sintomo di una latente incertezza sulla figura del sostituto d'imposta, tale da far perdere alla Cassazione la sua preminente funzione nomofilattica<sup>130</sup> che deve guidare gli operatori giuridici in importanti scelte (nel caso di specie, a quale giudice proporre la domanda giudiziale).

Le argomentazioni della sentenza n. 15031/2009 sembrano, in ogni caso, più coerenti<sup>131</sup> di quelle dell'indirizzo "pantributario" che parte della dottrina ritiene, invece, persuasive<sup>132</sup>.

Nella controversia decisa da quest'ultima sentenza, la parte ricorrente<sup>133</sup> eccepiva il difetto di giurisdizione del giudice ordinario<sup>134</sup>, chiedendo alla Suprema Corte se la questione relativa alla legittimità della ritenuta d'acconto IRPEF rientrasse nella giurisdizione del giudice tributario, anziché in quella dell'Autorità giurisdizionale ordinaria.

Prima della decisione del caso, la Corte dichiarava il quesito "mal posto" e distingueva tra "ritenuta" e "rivalsa": "nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, la materia del contendere non è costituita dalla sussistenza e/o dal contenuto dell'obbligo di effettuare la

<sup>129</sup> Cass., sez. un., 26 giugno 2009, n. 15047 (ord.), in *Mass. Giur. It.*, 2009. Nell'ordinanza si afferma che la ritenuta ha carattere prettamente fiscale e la conseguente controversia ha natura di causa pregiudiziale che deve essere risolta in contraddittorio tra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria dinanzi alla commissione tributaria.

<sup>130</sup> Ad essa attribuita dall'art. 65, r.d. 30 gennaio 1941, n. 12 e dai novellati articoli 374 c.p.c. e 360-bis c.p.c.

<sup>131</sup> TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., p. 2557 definisce "meno incoerenti" le soluzioni proposte dalla sentenza n. 15031/2009, dal momento che l'indirizzo inaugurato nel 1988, per cui le controversie tra sostituto e sostituito dovevano essere decise in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria dinanzi alle commissioni tributarie, "comportava l'assurdo di una domanda di rimborso proposta nei confronti di un soggetto (l'ufficio) diverso da quello di cui si intendeva in realtà chiedere la condanna (il sostituto che avesse effettuato, o il sostituito che avesse subito, una ritenuta erronea per eccesso o per difetto)".

<sup>132</sup> STIZZA P., *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., p. 683 ritiene non condivisibile quanto affermato nella sentenza n. 15031/2009, e cioè che il rischio di giudicati logicamente contrastanti sarebbe un semplice inconveniente che può sempre verificarsi, ponendo l'enfasi sul rispetto del principio di capacità contributiva sancito in Costituzione e che non verrebbe rispettato nel caso in cui quanto stabilito dal giudice ordinario relativamente al rapporto tra sostituto e sostituito non venisse confermato anche dalla commissione tributaria per quanto riguarda la successiva istanza di rimborso. TURCHI, tuttavia, afferma che "nella generalità dei casi, il giudice ordinario non dovrebbe avere ragione di discostarsi dalla pronuncia resa dalla commissione (così come, nell'ipotesi in cui sia pronunciata prima la sentenza civile, la commissione dovrebbe di regola tenerne conto).

<sup>133</sup> L'avvocato C.M. ricorreva contro il Comune di Roma per ottenere la cassazione della sentenza n. 23777/2007 pronunciata dal giudice di pace di Roma, con la quale quest'ultimo aveva accolto l'opposizione dell'ente comunale avverso l'esecuzione forzata intrapresa dall'avvocato per ottenere il pagamento di 407,47 euro, corrispondente alla ritenuta IRPEF operata dal Comune, in qualità di sostituto d'imposta, sulla maggior somma dovuta a titolo di onorario

<sup>134</sup> Oltre ad altri due motivi di impugnazione, precisamente l'inammissibilità dell'opposizione presentata dal Comune di Roma – motivo dichiarato inammissibile dalla Corte – e la violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 600 del 1973, artt. 23 e 25, unita al presunto vizio di motivazione della sentenza impugnata – motivo dichiarato infondato dalla Corte.

ritenuta (*an* e *quantum*), che sono questioni che attengono al rapporto tributario tra sostituto ed erario<sup>135</sup>. Ciò che è oggetto della lite nel rapporto tra sostituto e sostituito è il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa, che il sostituto esercita nei confronti del sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, quindi di competenza del giudice ordinario".

Veniva subito evidenziata, dunque, la natura privatistica del rapporto sostituto-sostituito, confermata successivamente dall'enunciazione dei capisaldi che devono condurre all'individuazione del giudice competente. Per le Sezioni Unite, solamente le controversie che "abbiano ad oggetto direttamente i rapporti tributari (caratterizzati, per definizione, dalla presenza di un soggetto dotato di potestà impositiva in senso lato e dall'esercizio di tale potere attraverso l'emissione di un atto di imposizione) rientrano nella competenza del giudice speciale".

L'affermazione veniva corroborata dal riferimento al d.lgs. n. 546/1992, in particolare agli articoli 10 e 19<sup>136</sup>, sulla base dei quali il collegio riteneva che "se manca uno degli atti espressamente elencati dal d.lgs. n. 546/1992, art. 19, o comunque un atto che sia espressione dell'esercizio del potere impositivo esercitato nei confronti di singoli contribuenti, come accade appunto nelle liti tra sostituto e sostituito, riacquista espansione la giurisdizione del giudice ordinario"<sup>137</sup>. Inoltre, la mancanza di un soggetto investito di *potestas* impositiva determinerebbe l'inesistenza di un rapporto tributario, ancorché la dinamica sostituto-sostituito sia inequivocabilmente segnata da caratteristiche fiscali: tuttavia, affermava la Cassazione, "il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria<sup>138</sup> non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo

---

<sup>135</sup> E che come tali devono essere certamente devolute alla cognizione delle commissioni tributarie.

<sup>136</sup> Ai sensi dell'articolo 10, d.lgs. n. 546/1992, "sono parti del processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate [...], l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

L'articolo 19, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, contiene l'elenco - lettere da *a*) a *i*) - degli atti impugnabili avverso i quali può essere proposto ricorso dinanzi alle commissioni tributarie; il comma 3 dispone che "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente".

<sup>137</sup> L'opinione della Suprema Corte è condivisa da RUSSO P., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, Annali II, tomo II°, 2008, per il quale non sarebbe configurabile il litisconsorzio necessario tra sostituto d'imposta, sostituito e Amministrazione finanziaria a causa dell'assenza di un "rapporto plurisoggettivo unico"; inoltre, mancherebbe in questi casi "uno degli atti impugnabili tassativamente individuati dall'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, onde non si comprende in qual modo possa introdursi davanti alle commissioni tributarie una lite, che è sostanzialmente di adempimento, tra sostituto e sostituito; a nulla rilevando che in detta lite venga coinvolta anche l'amministrazione finanziaria nella veste di litisconsorte necessaria".

<sup>138</sup> È il già ricordato articolo 64, d.p.r. n. 600 del 1973.

pubblicistico”, il quale per essere tale deve, appunto, implicare l’esercizio di un potere impositivo – esercitato mediante l’emanazione di un atto *ex art. 19*<sup>139</sup>.

Le motivazioni della Corte si rivelano convincenti. Da un lato, essa affermava che la giurisdizione speciale tributaria nacque per “consentire al contribuente (o comunque a colui che sia gravato di obblighi tributari, anche soltanto di tipo formale) di rivolgersi ad un giudice per contrastare le pretese potestative del fisco e non per risolvere controversie tra privati, relative al mero esercizio di un diritto, anche se si tratti di un diritto fondato su una disposizione di carattere fiscale”; dall’altro, la Cassazione evidenziava come l’approccio interpretativo corretto, relativamente al riparto di giurisdizione, “non può prescindere dal principio della centralità e del primato della giurisdizione ordinaria (art. 102 Cost.<sup>140</sup>), che è incompatibile con la istituzione di giudici dell’amministrazione in genere, e quindi anche dell’Amministrazione finanziaria, mediante attribuzione di ‘blocchi di materie’ senza distinguere tra attività che siano espressione dell’esercizio di un potere che la legge attribuisce per la cura dell’interesse pubblico e quelle che, invece, non siano espressione di tale potere”<sup>141</sup>. Di conseguenza, dal momento che nelle controversie tra sostituto e sostituito manca l’atto impositivo, manca una domanda giudiziale rivolta nei confronti di un ente dotato di potestà impositiva e manca, soprattutto, la contestazione di un atto che sia manifestazione di tale potere, non sussistono i presupposti di accesso alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

La Cassazione affermava, in definitiva, il principio per cui “le controversie tra sostituto e sostituito, relative all’esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario”, dichiarando che il rischio di giudicati logicamente contraddittori – eventualità sempre possibile, ad esempio, è quella per cui le commissioni tributarie non riconoscano il diritto al rimborso dopo che il giudice ordinario abbia dichiarato illegittima la ritenuta effettuata dal

---

<sup>139</sup> Per TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d’imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., p. 2557 la parte “più innovativa e interessante” della pronuncia è proprio l’inquadramento del rapporto tra sostituto e sostituito d’imposta all’interno della trama normativa del d.lgs. n. 546/1992.

<sup>140</sup> Ai sensi dell’art. 102, comma 1, Cost. “La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull’ordinamento giudiziario.”

<sup>141</sup> La Corte. In questo passaggio, richiama le sentenze della Corte Costituzionale, 6 luglio 2004, n. 204 e 11 maggio 2006, n. 191.



sostituito, ma che è piuttosto improbabile<sup>142</sup> - è “un inconveniente che può sempre verificarsi e non è una ragione dirimente”.<sup>143</sup> La sentenza 26 giugno 2009, n. 15031 segna, pertanto, l’affermazione dell’inapplicabilità dell’articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, alle liti fra sostituito e sostituto d’imposta in esame, e quindi l’impossibilità di un litisconsorzio necessario con l’Amministrazione finanziaria, non essendo quest’ultima destinataria di alcuna domanda e non essendo interessata agli effetti della sentenza, per l’evidente motivo che l’obbligazione tributaria è stata adempiuta<sup>144</sup>.

Tuttavia, come afferma dottrina autorevole<sup>145</sup>, il nuovo orientamento non è assolutamente risolutivo delle problematiche emergenti dal rapporto di sostituzione, potendosi sempre verificare il rischio che il sostituto d’imposta sia obbligato a pagare due volte la medesima imposta, qualora sia soccombente, in primo luogo, nella controversia instaurata dinanzi al giudice ordinario per ottenere il rimborso della ritenuta oppure la condanna del sostituito nell’ambito del rapporto di rivalsa e, in seconda istanza, nella controversia di rimborso instaurata dal sostituito dinanzi alle commissioni tributarie.

La preoccupazione di evitare la duplicazione del prelievo tributario si rivela talmente radicata nella giurisprudenza che, nonostante l’arresto del 2009, in una successiva sentenza, ancorché pronunciata dalla Sezione tributaria<sup>146</sup>, nell’*obiter dictum* la Corte elaborava un’affermazione che si poneva in antitesi con la pronuncia n. 15031/2009. Nella sentenza n. 5050/2011, la Sezione tributaria stabiliva che “l’indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell’Amministrazione finanziaria”. È chiaro che l’utilizzo del lessico è identico a quello applicato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 1200/1988 che varava l’indirizzo successivamente definito “pantributario”; come è chiaro che il giudice “cui

---

<sup>142</sup> TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituito e sostituto d’imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, cit., p. 2557.

<sup>143</sup> La Cassazione suggerisce di disciplinare i rapporti tra le due distinte giurisdizioni applicando l’articolo 295 c.p.c. sulla sospensione del giudizio civile.

<sup>144</sup> L’obiezione più forte – quella che sottolinea la possibilità che si verifichino distorsioni del principio della “giusta imposizione” (derivante dal combinato disposto degli articoli 3 e 53 della Costituzione) – è ritenuta, pertanto, non persuasiva dalla Corte.

<sup>145</sup> TABEL G., *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituito e sostituto*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, p. 772, sottolinea come la preoccupazione di una doppia imposizione sia presente e radicata nella cultura giuridica.

<sup>146</sup> Cass., sez. trib., 2 marzo 2011, n. 5050, in *Mass. Giur. It.*, con nota di TURCHI A., *Ancora in tema di giurisdizione sulle liti tra sostituito e sostituto d’imposta*, in *Giur. It.*, 2011, p. 1685.

la relativa cognizione spetta per ragioni di materia” non possa che essere il giudice tributario – e l’orientamento giurisprudenziale è definito “pantributario” proprio per questo motivo, perché devolve alle commissioni tributarie qualsiasi controversia dove sia anche solo accennato un riferimento alle norme fiscali –, dinanzi al quale pertanto, secondo la Sezione tributaria, sostituto, sostituito, e Amministrazione finanziaria devono ritrovarsi in qualità di litisconsorti necessari. Meno chiaro è, invece, perché la Sezione tributaria abbia deciso di discostarsi dall’indirizzo consolidato del 2009: alla base potrebbe esserci, appunto, la preoccupazione per un’eventuale doppia imposizione, collegata alla violazione dei principi costituzionali del giusto riparto e dell’imposizione in ragione della capacità contributiva, e dunque questa sentenza potrebbe rappresentare un tentativo di tornare idealmente al periodo precedente alla sentenza 26 giugno 2009, n. 15031 delle Sezioni Unite, prevedendo il necessario *simultaneus processus* nelle liti relative alla sostituzione tributaria, nonostante le forti perplessità di ordine sistematico mosse a riguardo dalle stesse Sezioni Unite.

In conclusione, l’indirizzo consolidato in materia esclude la necessità del litisconsorzio necessario tra sostituto d’imposta, sostituito e Amministrazione finanziaria, prescrivendo che le controversie tra le parti private vengano promosse dinanzi all’Autorità giurisdizionale ordinaria, non potendosi fare a meno di notare, tuttavia, la latente incertezza<sup>147</sup> che pervade la giurisprudenza sul punto, e che sicuramente non favorisce la certezza del diritto, così come non aiuta a consolidare la funzione nomofilattica che dovrebbe competere alla Corte di Cassazione<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> In effetti altri problemi con l’indirizzo precedente erano: 1) anche se il giudice ordinario avesse deciso sull’azione di adempimento, in mancanza dell’Amministrazione finanziaria la sentenza era inefficace per tutti a causa del richiesto litisconsorzio necessario dinanzi alla commissione tributaria; 2) nel riservare la decisione sulla legittimità della ritenuta alle commissioni tributarie, si considerava irrilevante se fossero scaduti i termini per la domanda di rimborso della ritenuta effettuata, sicché la commissione tributaria non avrebbe comunque potuto decidere nel merito; 3) BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., diceva che non c’era interesse del sostituito a contestare la ritenuta subita perché poteva comunque scomputarla dall’IRPEF (in realtà è successo che l’Amministrazione finanziaria contestasse questa detrazione da parte del sostituito della ritenuta subita affermando che non fossero scomputabili le ritenute illegittime, ma almeno allora si poteva impugnare l’atto impositivo e fare decidere alla commissione tributaria, solo che se quest’ultima dava ragione all’Amministrazione finanziaria, probabilmente i termini per l’istanza di rimborso erano già scaduti).

<sup>148</sup> TURCHI A., *Ancora in tema di giurisdizione sulle liti tra sostituto e sostituito d’imposta*, cit., p. 1685.

### **4.3 Unitarietà dell'oggetto dell'imposizione per la natura della pretesa concretamente fatta valere dall'Amministrazione finanziaria.**

L'orientamento della giurisprudenza in ordine all'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario subì una svolta a partire dal 2007, in conseguenza di una particolare vicenda processuale che spinse la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, "considerata l'esistenza di un sia pur limitato contrasto nella giurisprudenza della Corte"<sup>149</sup>, ad enunciare un principio di diritto<sup>150</sup> riguardo all'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992. Lo "storico"<sup>151</sup> arresto delle Sezioni Unite fu originato da una particolare vicenda processuale concernente un atto di divisione, con il quale i comproprietari di un complesso industriale, acquistato ad un'asta fallimentare per il prezzo complessivo di L. 625.000.000, procedevano alla formazione di 13 lotti cui attribuivano identico valore complessivo, il quale veniva poi

---

<sup>149</sup> Cass., sez. un., 18 gennaio 2007, n. 1052. Come affermato da ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit, p. 56, la sentenza era stata sollecitata dalla sezione tributaria della Cassazione che aveva rimesso – con ordinanza 30 novembre 2005, n. 26102 – la controversia al primo Presidente affinché venisse devoluta alle Sezioni Unite, auspicando una pronuncia "in merito all'applicabilità dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 con riguardo alle ipotesi di solidarietà tributaria paritetica e, più in generale, alle 'controversie in cui più debitori tributari contestano un unico atto impositivo in base a ragioni che investono la legittimità dell'atto nel suo complesso e non le singole posizioni individuali.'" Preoccupazione viva nell'ordinanza era la *parcellizzazione* dei giudizi promossi dai coobbligati che determinava differenti sentenze, ancorché riguardanti il medesimo accertamento, oltre alla constatazione che la formazione di giudicati contrastanti sul piano logico non era evitata dal meccanismo dell'articolo 1306, comma 2, c.c., norma che si ritiene applicabile anche alle obbligazioni solidali tributarie. Come afferma CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 867, l'ordinanza 30 novembre 2005, n. 26102, "riguardata attraverso l'occhiale e lo strumentario dogmatico del processualcivilista" desta delle perplessità: viene invocato il litisconsorzio necessario come "argine e antidoto alla possibile formazione di giudicati logicamente contrastanti con riferimento a rapporti che si affermano tra loro distinti ancorché omogenei e la cui decisione dipende dalla soluzione di questioni comuni" e ciò non può che destare perplessità alla luce del fatto che la dottrina processualcivilista esclude che la *ratio* del litisconsorzio necessario sia la "semplice esigenza" di evitare conflitti logici di giudicati, obiettivo semmai raggiungibile con i fenomeni di litisconsorzio facoltativo ex art. 103 c.p.c. Tuttavia, il contenuto dell'ordinanza non può sorprendere se si pensi a quel filone giurisprudenziale – poi rimesso in discussione dalla stessa Corte (v. Cass., sez. un., n. 15031/2009) – della Corte di Cassazione (v. per tutte Cass., sez. un., n. 1200/1988) "secondo cui la controversia fra sostituto e sostituito avente ad oggetto la legittimità della ritenuta operata dal primo nei confronti del secondo deve essere definita in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria avanti le commissioni tributarie".

<sup>150</sup> GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 189 definisce non convincenti le "assiomatiche proposizioni" della Corte in merito al litisconsorzio necessario e il principio di diritto enunciato, in base al quale: "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 nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi del d.lgs. n. 546/1992, art. 14, comma 1" (Cass., sez. un., n. 1052/2007).

<sup>151</sup> Così definito da MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario*, cit, p. 4.

ripartito proporzionalmente tra i condividenti. Successivamente, tuttavia, l'Ufficio del Registro aveva elevato la valutazione del complesso immobiliare a L. 2.928.200.000, ripartendo anch'esso proporzionalmente tra i condividenti. A questo punto, i destinatari del maggior accertamento proponevano separati ricorsi alla commissione tributaria provinciale, la quale accoglieva parzialmente le pretese dei condividenti, con riduzione del 5% dei maggiori valori accertati; avverso le sentenze della commissione provinciale, l'Amministrazione finanziaria proponeva separati appelli alla commissione tributaria regionale, i quali conducevano ad esiti differenziati<sup>152</sup> ancorché i ricorsi fossero riferibili tutti alla medesima fattispecie sostanziale, da cui derivava l'obbligazione tributaria. Avverso una delle sentenze che rigettavano l'appello dell'Amministrazione, la stessa proponeva ricorso per cassazione sulla base di tre motivi, con il primo dei quali si denunciava la violazione e falsa applicazione<sup>153</sup> dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, affermando che nella fattispecie oggetto del giudizio dovesse essere inevitabile la sussistenza di un litisconsorzio necessario tra tutti i condividenti<sup>154</sup>.

L'argomentare della Corte a favore della fondatezza del primo motivo si snoda attraverso numerosi passaggi motivazionali, leggendo i quali non si può fare a meno di evidenziare dei riferimenti a teorie interpretative emerse a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992<sup>155</sup>. La Suprema Corte è categorica nell'affermare l'esistenza di una molteplicità di modelli processuali disomogenei all'interno dell'ordinamento italiano<sup>156</sup>, e in particolare di

---

<sup>152</sup> Come evidenziato da GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., emersero "diversi esiti a gruppi in secondo grado (rigetto totale degli appelli principali e incidentali, in alcuni casi – accoglimento parziale dell'appello dell'Ufficio, in altri, con elevazione del valore al 30% di quello dichiarato – pieno accoglimento dell'appello dell'Ufficio con la conferma dell'intero maggior valore accertato, in altri casi ancora)".

<sup>153</sup> Ai sensi dell'articolo 360, comma 1, n.3, c.p.c., "le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro".

<sup>154</sup> Nella sentenza (Cass., sez. un., n. 1052/2007), la Corte afferma che "con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione ricorrente denuncia violazione del d. lgs. n. 546/1992, art. 14 e art. 102 c.p.c., lamentando che il giudice di merito non avrebbe rilevato *ex officio*, come avrebbe dovuto, la sussistenza nella specie di un'ipotesi di litisconsorzio necessario, dato che non poteva "sussistere dubbio che i contribuenti non avevano legittimazione ad agire innanzi al giudice fiscale individualmente, tenuto conto che l'oggetto del contenzioso li riguardava *inscindibilmente* tutti, sicché tutti dovevano essere parte dello stesso processo". Emerge subito l'equivoco – forse voluto, forse no – tra l'unitarietà (*inscindibilità*) dell'oggetto del contenzioso, cioè il diritto di proprietà condiviso sul complesso immobiliare, e l'unitarietà (che non esiste) dell'obbligazione d'imposta che, nonostante l'argomentare della Corte, rimane l'adempimento dell'imposta di registro, nei confronti della quale tutti sono obbligati in solido ai sensi dell'articolo 57, comma 1, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (oltre al pagamento, sempre in solido, delle imposte ipotecarie e catastali, dovute ai sensi dell'articolo 11, comma 2, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 trattandosi di divisione immobiliare).

<sup>155</sup> Il riferimento è ai par. 3.1. e 3.2.

<sup>156</sup> A mio parere, l'ispirazione a CHIZZINI A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, p. 13, è evidente: l'Autore precisa come sia naturale che un istituto processuale possa variare all'interno di uno stesso ordinamento, in presenza di situazioni processuali diverse, così come le Sezioni Unite delineeranno i contorni dello specifico litisconsorzio necessario tributario, distinto da quello civile.

un “microcosmo normativo tributario” all’interno del quale “ogni ingiustificata disparità di trattamento contrasta in modo forte con i principi espressi dagli articoli 3 e 53 Cost., che impongono, ad ogni livello, una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva”<sup>157</sup>.

La sentenza prosegue con l’affermazione cardine dell’impianto motivazionale: per la Corte, “deve affermarsi che la disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario”, e ciò sarebbe evidente proprio perché il legislatore ha stabilito una specifica disciplina del litisconsorzio (l’articolo 14) da applicare nel processo tributario rispetto a quello ordinario. “La norma processualtributaria”, sostiene la Corte, “non può definirsi una norma in bianco”, poiché l’articolo 14 collega l’ipotesi di litisconsorzio necessario a specifici presupposti – che generano quell’inscindibilità della causa – che la Corte successivamente individua specificatamente: “l’inscindibilità dell’azione tra più soggetti è verificabile tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell’obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati” e in tal caso il fatto che l’oggetto del ricorso riguardi inscindibilmente più soggetti obbligati “impone un accertamento giudiziale unitario (con il conseguente litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell’obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare una giusta imposizione”. Nel caso in cui, invece, colui che abbia proposto il ricorso abbia dedotto un motivo che sia esclusivo della sua personale posizione debitoria, “è da escludere che si determini quella situazione di inscindibilità cui, ai sensi del d.lgs. n. 546/1992, art. 14, comma 1, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà darsi solo un’ipotesi di intervento volontario nel processo degli altri destinatari dell’atto impositivo”, riferendosi la Corte al terzo comma dello stesso articolo 14.

Si è affermato in dottrina<sup>158</sup> che i presupposti enunciati dalla Cassazione non convincono: l’inscindibilità dell’oggetto della domanda e di conseguenza della sentenza si avrebbe solo in

---

<sup>157</sup> Cass., sez. un., n. 1052/2007

<sup>158</sup> GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i “funerali” della solidarietà tributaria*, cit., p. 190 definisce una “strumentale forzatura”, l’affermata autonomia della disciplina litisconsortile nel processo tributario, affermando che “la disciplina del processo tributario necessariamente litisconsortile è sostanzialmente identica a quella del processo

quei giudizi in cui ad essere dedotta in giudizio sia una situazione soggettiva, in relazione alla quale i plurimi soggetti coinvolti ne costituiscono parti inscindibili<sup>159</sup>. Inoltre, appare evidente come la lite oggetto della sentenza n. 1052/2007 vertesse sul pagamento dell'imposta di registro, e perciò su di un'ipotesi di coobbligazione solidale paritaria<sup>160</sup>, ancorché la Corte<sup>161</sup> affermi che "la disposizione di cui al d.lgs. n. 546/1992, art. 14, comma 1, si muove in una prospettiva diversa da quella nella quale si collocano le regole relative all'obbligazione solidale, obbligazione la cui eventuale sussistenza non realizza un presupposto per l'applicazione della norma in questione". Per le Sezioni Unite, nel caso di specie l'inscindibilità nasceva dalla contitolarità che tutti i soggetti coinvolti dividevano su di un bene, e "non dall'essere tali soggetti coobbligati in solido nel quadro di un rapporto obbligatorio": ma la lite riguardava l'impugnazione di un atto – un accertamento di maggior valore di un negozio divisorio – da cui discende il vincolo di più soggetti all'adempimento dell'imposta accertata, riunendo solidalmente molteplici posizioni debitorie che possono risolversi anche in risultati differenziati<sup>162</sup>.

La critica<sup>163</sup> estrapola dalla pronuncia anche i possibili effetti giuridici e le conseguenze pratiche sulla riscossione dell'imposta di registro oggetto della sentenza e degli eventuali analoghi casi. Se, infatti, l'Amministrazione finanziaria non inviasse gli avvisi di accertamento,

---

civile, dove, tra l'altro, non mancano processi costitutivi d'impugnativa d'atti" (si pensi all'impugnazione da parte dei soci delle delibere assembleari). "Né sussiste" per GLENDI, "una radicale differenza tra l'articolo 14, d.lgs. 546/1992 e l'articolo 102 c.p.c. Tanto l'una come l'altra sono norme in bianco": "la diversità di formulazione tra le due disposizioni è puramente formale e di prospettiva".

<sup>159</sup> Il riferimento in GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 191 è ad una controversia relativa alla ripartizione dell'estimo fra i comproprietari di una singola particella catastale.

<sup>160</sup> Ai sensi dell'articolo 57, comma 1, d.p.r. n. 131/1986: "Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli articoli 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli articoli 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile".

<sup>161</sup> "Non ostante i più o meno abili *distinguo*, ciò che era qui in gioco era, ed è proprio, la solidarietà". La perifrasi è di GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 190.

<sup>162</sup> MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario*, cit., p. 9 afferma che "nella fattispecie oggetto della sentenza n. 1052/2007 l'Amministrazione finanziaria consegue l'uniformità (che risulta il valore di riferimento) dell'esito dei giudizi sul piano, comunque, solo squisitamente processuale, giacché nulla vieta una disciplina del rapporto differenziata all'interno dei condividenti conseguita in sede procedimentale per il tramite dell'istituto dell'accertamento con adesione (e, a questo punto, non è da escludere, in astratto, un risultato parimenti diversificato in virtù dell'applicazione dell'omologo istituto della conciliazione giudiziale)".

<sup>163</sup> GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 190 puntualizza che in conseguenza dell'orientamento della Corte, "basta che sfugga all'accertamento un coobbligato solidale, o che allo stesso non venga notificato nei termini l'avviso di accertamento, perché nessuno sia più obbligato a pagare" e "ora, per le nuove Sezioni Unite, le ragioni del Fisco devono soggiacere all'imprescindibile esigenza di un'unità accertativa, non più ottenibile con l'automatica estensione a tutti dell'accertamento o della sentenza riguardante anche uno solo di essi, ma attraverso il meccanismo specularmente opposto del litisconsorzio necessario, con l'inevitabile conseguenza che, se questo litisconsorzio non si realizza, tutto decade, risultando anche l'eventuale pronuncia *inutiliter data*".

entro il termine decadenziale stabilito dalla legge<sup>164</sup>, a tutti i soggetti inscindibilmente destinatari, l'attività accertativa e la seguente riscossione verrebbero completamente vanificate, e l'Amministrazione non potrebbe più pretendere l'imposta di registro da nessuno essendo decorso il termine per la notifica dell'avviso di accertamento, a causa della celebrazione di un giudizio in cui è stato pretermesso un litisconsorte necessario (perché non è stato destinatario dell'avviso) e che si è, di conseguenza, concluso con una sentenza *inutiliter data*<sup>165</sup>.

Tuttavia, nelle successive pronunce in tema di obbligazioni solidali tributarie la Corte di Cassazione non si è discostata dell'orientamento dominante che prevede l'applicazione dell'articolo 1306, comma 2, c.c. – coerentemente con la sua presa di posizione con la quale escludeva che la fattispecie oggetto del giudizio coinvolgesse un'obbligazione solidale - e pertanto il fondamento della sentenza n. 1052/2007 va rintracciato nell'accentuata particolarità della fattispecie oggetto della controversia<sup>166</sup>. Ma, nonostante la specificità del caso affrontato, la Corte di Cassazione poneva i presupposti teorici del nuovo modello giurisprudenziale di litisconsorzio necessario tributario, che sarebbero poi stati sviluppati

---

<sup>164</sup> Articolo 43, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

<sup>165</sup> Per GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 190, "basta che sfugga all'accertamento un coobbligato solidale, o che allo stesso non venga notificato nei termini l'avviso di accertamento, perché nessuno sia più obbligato a pagare". Quest'affermazione è relativa alle obbligazioni solidali, ed è inserita nel contesto del litisconsorzio necessario. Tale disfunzione deriva dalla realtà del giudizio oggetto della sent. n. 1052/2007: le SS.UU. vogliono costruire il litisconsorzio necessario tributario a partire da una fattispecie – l'imposta di registro – di obbligazione solidale, escludendo tuttavia che il caso di specie rientrasse nelle obbligazioni solidali. È evidente l'incoerenza della giurisprudenza su questo punto. Aggiunge la Corte che, dinanzi allo scenario ("sorprendentemente vantaggioso per i contribuenti") di plurimi coobbligati in solido esonerati dal pagamento dell'imposta di registro poiché l'Amministrazione non ha notificato a tutti gli avvisi di accertamento, "parlare di 'funerale' della solidarietà *pro Fisco* non sembra, realisticamente, una frase ad effetto". Contrariamente, BACCAGLINI L., *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario. L'unitarietà dell'accertamento nelle dichiarazioni dei redditi ai fini ILOR e IRPEF è imposta anche sul piano processuale*, in *Corr. giur.*, 2008, p. 1719, nel commento a Cass., sez. un., n. 14815/2008, in un contesto in cui non sono coinvolte le obbligazioni solidali, afferma che qualora l'Amministrazione finanziaria "risultasse vittoriosa, potrebbe opporre il giudicato a tutti i soggetti passivi", o quanto meno a coloro cui abbia notificato l'avviso di accertamento: pertanto, la pretermissione di un litisconsorte necessario non vanificherebbe tutta l'attività di imposizione precedente, e questa sembra la soluzione più corretta.

<sup>166</sup> Così ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 61 manifesta la consapevolezza della peculiarità della fattispecie in esame, riconoscendo che la Corte prosegue nell'orientamento classico in tema di obbligazioni solidali tributarie; GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 190 avverte che applicando il litisconsorzio necessario alla fattispecie oggetto della sentenza – che è un'obbligazione solidale tributaria - "ecco che la solidarietà svanisce o meglio viene sepolta dal litisconsorzio necessario, che è istituto specularmente antitetico a quello della solidarietà, sia sul piano funzionale, che sul piano strutturale e quanto al regime disciplinare, sostanziale e processuale"

nella giurisprudenza successiva in virtù dell'obiettivo, espressamente dichiarato dalla Corte, di perseguire la giusta imposizione imposta dalla Costituzione (articoli 3 e 53 Cost.)<sup>167</sup>.

#### **4.4 Provvedimenti impositivi ai quali risultano sottese obbligazioni solidali paritarie.**

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 1052/2007, dunque, affermava con forza l'estraneità del litisconsorzio necessario dalla "questione della solidarietà"<sup>168</sup> – ancorché oggetto della controversia fosse, tuttavia, proprio un'obbligazione solidale - ribadendo l'indirizzo consolidato in materia per il quale la solidarietà<sup>169</sup> non determina la necessità del *simultaneus processus* tra i coobbligati<sup>170</sup>, dal momento che l'obbligazione solidale si

---

<sup>167</sup> Proprio a tal riguardo, come afferma anche ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 57-58, la Corte asserisce che gli articoli 3 e 53 Cost. "impongono, ad ogni livello, una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva" e contrastano "in modo forte" con "ogni ingiustificata disparità di trattamento". L' "obiettivo della giusta imposizione" – sempre secondo la sentenza in esame – esprime un "interesse dell'ordinamento ancor prima che un interesse personale del contribuente"; deve essere perseguito e raggiunto a livello della disciplina normativa sostanziale e non può essere vanificato nella concreta attività d'imposizione e nella verifica giudiziale di questa. Si manifesta ancora quell'ansia, evocata da CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 863, che pervaderà anche la successiva sentenza delle Sezioni Unite sul tema, la n. 14815/2008.

<sup>168</sup> Le Sezioni Unite sostengono che "la solidarietà, più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal d.lgs., n. 546/1992, art. 14, comma 1, sembra porre problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittimare un intervento nel processo ai sensi del citato art. 14, comma 3)". È, pertanto, la stessa Suprema Corte a riferire alla solidarietà tributaria il meno intenso istituto processuale dell'intervento – e quindi del litisconsorzio facoltativo – piuttosto del gravoso litisconsorzio necessario (Cass., sez. un., n. 1052/2007).

<sup>169</sup> Precisa ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, Agg. I, TORINO, 2009, p. 2 che nell'ordinamento tributario italiano trovano cittadinanza due fondamentali tipi di solidarietà, paritetica e dipendente. Ipotesi di solidarietà paritetica, in cui il presupposto del tributo è riferibile a tutti i coobbligati in modo unitario – emergono soprattutto nel campo delle imposte indirette: nell'IRPEF, invece, essendo l'imposta ascrivibile direttamente a chi ha prodotto il reddito (è più comune, qui, il fenomeno della sostituzione), le previsioni di solidarietà hanno natura eccezionale. Nella solidarietà dipendente, invece, "si rinvengono un obbligato principale, che ha posto in essere il presupposto del tributo, ed un obbligato dipendente: questi non partecipa alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato solidalmente con l'obbligato principale". La figura si differenzia da quella del sostituto d'imposta, non essendo quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta.

La differenza fra solidarietà paritetica e dipendente emerge nei rapporti interni tra i coobbligati, non nei rapporti esterni con il fisco: il coobbligato dipendente, dopo aver estinto l'obbligazione tributaria, "ha diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'obbligato principale, mentre nella solidarietà tributaria paritetica il regresso avviene, di regola, *pro quota*".

<sup>170</sup> Come affermato da TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, TORINO, 4° ed., 2017, p. 68 "è da escludere" che la solidarietà nel diritto tributario dia luogo ad un litisconsorzio necessario tra gli obbligati in solido, dovendosi ammettere, tuttavia, il litisconsorzio facoltativo, "in base alla regola secondo cui 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". L'autorevole Autore predica l'applicazione alle controversie aventi ad oggetto obbligazioni solidali dell'articolo 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, oltre a richiamare l'articolo 1306, comma 2, del codice civile: è in questa cornice normativa che si muovono i coobbligati in solido; opposta opinione è storicamente quella di



sostanza in una pluralità di rapporti obbligatori autonomi<sup>171</sup>, facenti riferimento ciascuno a un singolo condebitore d'imposta: e proprio tale autonomia può condurre ciascun rapporto ad un esito differenziato rispetto agli altri, poiché diverso può essere il comportamento di ogni coobbligato – il quale potrebbe, ad esempio, aderire all'accertamento proposto dall'Amministrazione finanziaria ai sensi del d.lgs. n. 218/1997<sup>172</sup>, definendo così il suo rapporto tributario con l'Amministrazione, oppure non impugnare il proprio avviso di accertamento, rendendolo definitivo<sup>173</sup>.

Risulta, pertanto, pacifica l'esclusione dal litisconsorzio necessario del fenomeno della solidarietà tributaria, in base all'evidenza per cui l'avviso di accertamento di un'obbligazione solidale non costituisce un atto inscindibile – essendovi, all'opposto, una pluralità di vincoli – che possa giustificare l'applicazione dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992<sup>174</sup>; inoltre, non è presente nell'ordinamento tributario alcuna norma che stabilisca espressamente la necessità del litisconsorzio tra tutti i coobbligati solidali e l'Amministrazione finanziaria, nonostante siano numerose le norme che indicano espressamente i casi di obbligazione solidale<sup>175</sup>: di conseguenza, la disciplina della solidarietà tributaria deve essere ricostruita a partire dalle disposizioni del codice civile<sup>176</sup>.

Anzitutto, in base all'articolo 1292 c.c.<sup>177</sup> l'Amministrazione finanziaria, in veste di creditore, può domandare l'adempimento a ciascun condebitore o anche a uno soltanto di essi, ferma

---

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, TORINO, 1968, p. 31 ss., il quale propende per il litisconsorzio necessario tra tutti i coobbligati e l'Amministrazione finanziaria.

<sup>171</sup> ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 8 ritiene che in ambito tributario si applichi il comune principio, in base al quale nelle obbligazioni solidali si riscontra "un fascio di obbligazioni distinte, collegate soltanto dall'identità del titolo e del contenuto, ma non da una necessaria uniformità in ordine allo svolgimento delle altre vicende"; così anche TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., p.68.

<sup>172</sup> Ai sensi dell'articolo 1, "l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti".

<sup>173</sup> Anche se, come si vedrà, nelle obbligazioni solidali, mutuando la disciplina civilistica, il coobbligato può giovare del giudicato favorevole ottenuto da altro coobbligato ex art. 1306, comma 2, c.c.

<sup>174</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 30. L'Autore aggiunge che la sentenza che si pronunciasse favorevolmente nei confronti di un singolo coobbligato in solido non sarebbe mai *inutiliter data*, inidonea, cioè, a regolare il rapporto giuridico, poiché sarebbe sempre idonea a produrre effetti tra creditore e ricorrente.

<sup>175</sup> Ad esempio, art. 35, commi da 28 a 34, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; art. 14, comma 5, d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80; art. 39-*quater*, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

<sup>176</sup> ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, cit., p.8 dichiara "prevalente" la tesi in base alla quale anche nell'ordinamento tributario si applicano gli articoli 1292-1313 c.c., non differendo l'obbligazione solidale tributaria da quella civile, "anche sotto il profilo formale e processuale"; di opinione contraria è PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2010, p. 1189 il quale propende per l'applicazione del litisconsorzio necessario in tema di obbligazioni solidali tributarie.

<sup>177</sup> Art. 1292 c.c.; "L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri;

restando, tuttavia, la necessità che l'Amministrazione provveda a notificare l'avviso di accertamento ai coobbligati nei confronti dei quali voglia procedere alla riscossione<sup>178</sup>: peraltro, al fine di facilitare quest'ultima, l'Amministrazione si è data da tempo direttive che prescrivono la notifica degli atti impositivi a tutti i coobbligati<sup>179</sup>.

È noto, poi, che nell'ordinamento giuridico italiano vige il principio della non comunicabilità degli effetti pregiudizievoli e dell'estensione di quelli vantaggiosi tra i coobbligati<sup>180</sup> alla luce della disciplina contenuta nell'articolo 1306 del codice civile. Il primo comma, per cui "la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori", manifesta l'assoluta preminenza che l'ordinamento attribuisce al diritto di difesa di ogni coobbligato, non dovendo questi essere vincolati da una pronuncia resa *inter alios*<sup>181</sup>, potendo eccepire, tuttavia, in un differente giudizio a cui partecipano, la sentenza favorevole ottenuta da un altro coobbligato, ai sensi del secondo comma dell'articolo 1306 c.c.

---

oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da uno di essi libera il debitore verso tutti i creditori".

<sup>178</sup> ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 8 afferma che è opinione dominante quella per cui l'Amministrazione non debba notificare l'avviso di accertamento nei confronti di tutti i coobbligati; di analoga opinione è TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 69, per il quale "l'Amministrazione finanziaria può notificare l'avviso ad uno o ad alcuni soltanto dei condebitori". In giurisprudenza, il principio è stato confermato da Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4047. Di opinione contraria è NICOTINA L., *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2009, p. 733, il quale afferma che in tema di obbligazione solidale tributaria, "la notifica relativa alla richiesta del tributo accertato deve necessariamente raggiungere tutti i soggetti coobbligati", sostenendo che la mancata notificazione a ciascun coobbligato determinerebbe l'impossibilità per il debitore che ha estinto l'obbligazione di esercitare azione di regresso nei confronti degli altri: non pare tuttavia, che tale rilievo – che finirebbe per includere il rapporto privatistico fra i coobbligati nella giurisdizione delle commissioni tributarie – sia decisivo, rimanendo dominante l'opinione per cui l'Amministrazione non è costretta a notificare l'avviso di accertamento a tutti i coobbligati, anche se pare consigliabile, al fine di rafforzare la possibilità di riscossione dell'imposta.

<sup>179</sup> Si veda la risoluzione 28 agosto 1979, n. 271238, CTC, 1979, II, 1322. L'avvenuta notifica a ciascun coobbligato permetterebbe, inoltre, a ogni condebitore di intervenire volontariamente – o essere chiamato in causa – nel giudizio instaurato da o contro uno solo dei coobbligati: ai sensi del comma 3 dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 "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", dando così origine ad un litisconsorzio facoltativo – come suggerisce la Cassazione nella sentenza n. 1052/2007. Si supererebbero così anche le criticità evidenziate da parte della dottrina, come PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 2, 2002, p. 268, secondo cui l'intervento e la chiamata in giudizio troverebbero uno spazio assai ridotto nel processo tributario, appunto solo tra coloro che abbiano ricevuto l'avviso di accertamento contro cui è proposto il ricorso principale.

<sup>180</sup> Come affermato nella *Relazione al codice civile*, n. 598 e da ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 9.

<sup>181</sup> Come afferma BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 163, il rapporto processuale è "definito" solo fra coloro che hanno partecipato al processo, cioè fra coloro che hanno potuto esercitare il proprio diritto di difesa. Questa conclusione deriva precisamente dalla disciplina degli effetti del giudicato ex art. 2909 c.c., per cui "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa".

La giurisprudenza<sup>182</sup> è pacifica nel permettere l'estensione del giudicato favorevole ottenuto da un altro coobbligato anche nel processo tributario, ponendo tuttavia dei limiti a questa possibilità. L'estensione è consentita a condizione che ad essere dedotto in giudizio sia l'intero rapporto obbligatorio e che la sentenza, di cui si vogliono estendere gli effetti, non sia basata su ragioni personali del coobbligato che l'ha ottenuta<sup>183</sup>. Inoltre, il meccanismo dell'estensione del giudicato favorevole è subordinato al fatto che colui il quale voglia beneficiarne non sia stato parte di un precedente giudizio, conclusosi con un giudicato contrastante rispetto a quello di cui si chiede l'estensione, essendo in questo caso il coobbligato vincolato dalla precedente sentenza<sup>184</sup> emessa nei suoi confronti. Un ulteriore limite è dato dal fatto che il coobbligato, il quale invoca la sentenza favorevole emanata all'esito di un altro giudizio, debba essere stato estraneo da quest'ultimo: se, infatti, egli avesse partecipato a quel processo, sarebbe logicamente vincolato al giudicato ai sensi dell'articolo 2909 c.c.<sup>185</sup>

La giurisprudenza, peraltro, estende la portata dell'istituto dell'estensione del giudicato favorevole, permettendo che possa giovare anche il coobbligato nei confronti del quale l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo a causa della omessa o non tempestiva impugnazione, purché non abbia adempiuto l'obbligazione d'imposta<sup>186</sup>. Secondo questo filone giurisprudenziale, la sopravvenuta definitività dell'accertamento non è di ostacolo al

---

<sup>182</sup> A partire da Cass., sez. I., 21 luglio 1988, n. 4725, proseguendo per Cass., sez. trib., 15 ottobre 2008, n. 25205 e Cass., sez. trib., 13 novembre 2008, n. 27071; l'estensione dell'art. 1306 c.c. alle obbligazioni solidali tributarie è stato avallato anche da Corte Cost. nelle ordinanze 17 dicembre 1987, n. 544 e 27 giugno 1997, n.210.

<sup>183</sup> Cass., sez. trib., 9 settembre 2005, n. 18014 e Cass., sez. trib., 3 agosto 2005, n. 16332.

<sup>184</sup> In proposito si possono richiamare Cass., sez. trib., 15 ottobre 2008, n. 25205; Cass., sez. trib., 27 novembre 2006, n. 25073; Cass., sez. trib., 17 ottobre 2005, n. 20065; Cass., sez. trib., 9 settembre 2005, n. 18014; Cass., sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12367; Cass., sez. trib., 14 novembre 2003, n. 17219; Cass., sez. trib., 6 marzo 2003, n. 3306; Cass., sez. trib., 5 agosto 2002, n. 11683; Cass., sez. trib., 21 agosto 2001, n. 11175.

<sup>185</sup> Cass., sez. trib., 26 gennaio 2006, n. 1589 e Cass., sez. trib., 19 maggio 2003, n. 7783.

<sup>186</sup> Così Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Foro it.*, 1991, I, 2359 con nota di SOTGIU S., *L'opponibilità del giudicato da parte del coobbligato solidale nell'ambito dello stesso rapporto d'imposta*, in *Giust. Civ.*, 1991, I, p. 2621 e di CASTALDI L., *Considerazioni civilistiche e non, a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053 delle Sez. Un. della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 78; Cass. sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225 e Cass., sez. trib. 26 giugno 2003, n. 10202; per quanto riguarda il *discrimen* tra l'aver e il non aver adempiuto l'obbligazione, la Cassazione è sempre stata ferma nell'escludere la ripetibilità di quanto pagato - ancorché l'avesse fatto solo per sfuggire all'azione esecutiva - asserendo che "invocare la sentenza pronunciata tra un altro condebitore e il creditore che agisce nei suoi confronti è un mera facoltà che il coobbligato è libero di esercitare o meno e il pagamento effettuato, prima o dopo il formarsi del giudicato favorevole nei confronti del condebitore, costituisce esercizio negativo di tale facoltà, impedendo la successiva ripetizione di quanto in tal modo pagato" (così Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053; Cass., sez. un., 3 luglio 1991, n. 7321); tuttavia, un opportuno *revirement* (Cass., sez. trib., 22 maggio 2006, n. 12014) distingue la situazione in cui il pagamento rappresenti "spontanea adesione alla pretesa tributaria", che non permetterebbe perciò l'invocazione del giudicato favorevole, dal pagamento imposto per legge, come quello conseguente all'iscrizione provvisoria a ruolo dell'imposta. Ad ogni modo, l'elemento dell'avvenuto pagamento come condizione discriminante sarà nuovamente utilizzato da Cass., sez. un., n. 14815/2008.

diritto del coobbligato di opporre all'Amministrazione finanziaria il giudicato favorevole ottenuto da un altro coobbligato nel momento in cui ad essere impugnati siano gli atti successivi – l'avviso di liquidazione dell'imposta o gli atti della riscossione – all'avviso di accertamento: tale impostazione si fonda sul riconoscimento della preminenza del giudicato rispetto all'atto di accertamento definitivo, e quindi sull'evidenza per cui l'articolo 1306, comma 2, c.c., applicato al processo tributario, avrebbe la funzione di far prevalere l'autorità della sentenza sull'accertamento, anche se quest'ultimo sia divenuto definitivo poiché non contestato dal destinatario<sup>187</sup>.

Tale orientamento giurisprudenziale estensivo – ribadito, inoltre, da Cass., sez. un., n. 14815/2008 - ha subito, tuttavia, numerose critiche da parte della dottrina<sup>188</sup>, che si intersecano con la struttura e la natura del processo tributario. Il problema della natura del processo tributario rappresenta una delle questioni più dibattute in dottrina, vedendo contrapposta la tesi dichiarativa<sup>189</sup> - in base alla quale il processo tributario avrebbe ad oggetto l'accertamento del rapporto d'imposta intercorrente tra contribuente e Amministrazione – alla più condivisa tesi costitutiva<sup>190</sup>, per la quale il processo tributario avrebbe ad oggetto esclusivamente la legittimità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, potendo portare esclusivamente ad un annullamento di questi, qualora l'attività impositiva risulti essere stata esercitata in maniera illegittima. L'indirizzo criticato presupporrebbe una concezione dichiarativa del processo tributario, dal momento che prevedendo l'impugnazione degli atti successivi sulla base del giudicato favorevole ottenuto da altri coobbligati, ancorché l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo in senso sfavorevole al

---

<sup>187</sup> Cass., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225.

<sup>188</sup> ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 10 afferma che tale orientamento presenta "notevoli limiti"; FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, TORINO, 1998, lo definisce "una soluzione empirica, priva di basi normative"

<sup>189</sup> Come ritengono, ad esempio: GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, MILANO, 1937, p. 29 e 232 s.; CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, PADOVA, 1978, p. 751; la tesi è condivisa anche da BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 8 s.; BATISTONI-FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, NAPOLI, 1964, p. 34 s.

<sup>190</sup> Teoria condivisa da TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 17; FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, VII edizione, 2019, il quale afferma che "l'opinione preferibile è che il processo incardinato con l'impugnazione di atti impositivi concerna la legittimità di questi, e metta capo, qualora siano rilevati in essi vizi non sanati, ad una decisione di annullamento", stabilendo, invece, che i giudizi di rimborso portano ad un accertamento, in virtù del riferimento nell'art. 21, d. lgs. n. 546/1992 alla prescrizione del diritto al rimborso stesso, la previsione, nell'art. 69, di pronunce di condanna e la possibilità che la pretesa sia soddisfatta non solo tramite un'attività amministrativa, ma anche con gli strumenti dell'esecuzione forzata ordinaria; ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p.33; ma, soprattutto, GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, PADOVA, 1984, p. 783, per il quale il processo tributario "è strutturato come giudizio di impugnazione di atti, soggetto a termini decadenziali".

contribuente, si entrerebbe in contrasto con l'art. 19, d. lgs. n. 546/1992<sup>191</sup> - norma che fa propendere la dottrina verso l'idea di un processo tributario di impugnazione di atti, piuttosto che di accertamento di rapporti - e in particolare con la regola per cui gli atti impositivi non impugnati nel termine di decadenza diventano intangibili, così come diviene incontestabile la pretesa tributaria dell'Amministrazione<sup>192</sup>.

Alla solidarietà tributaria, in conclusione, non si applicano le regole del litisconsorzio necessario, anche se, da un lato, esse sono state invocate dalla Cassazione in occasione della sentenza n. 1052/2007<sup>193</sup> - ma l'oggetto di quella pronuncia era una fattispecie sostanziale molto particolare - e anche se, dall'altro, parte della dottrina<sup>194</sup> rimane convinta della necessaria applicazione alle obbligazioni solidali tributarie dell'istituto del litisconsorzio necessario.

---

<sup>191</sup> Ai sensi dell'art. 19, comma 3, "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri".

<sup>192</sup> Di conseguenza, nemmeno in sede di ricorso contro gli atti successivi di liquidazione o di riscossione potrebbe essere eccepita l'esistenza di un giudicato favorevole ex art. 1306, co. 2, c.c., poiché è divenuto definitivo l'atto presupposto, cioè l'avviso di accertamento. Così si esprime FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., il quale, facendo riferimento al comma 3 dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 ("ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri") afferma che quando "gli atti, i cui vizi si riflettano su quello impugnato, siano a loro volta autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19", qualora il contribuente non si sia avvalso tempestivamente della possibilità di tutela offertagli contro tali atti, "non potrà contestarne utilmente la legittimità né attraverso il ricorso contro quelli successivi, né attraverso un'autonoma azione di rimborso. Queste regole discendenti dai principi risultano confermate dall'art. 19, terzo comma, d.lgs. n. 546/1992".

<sup>193</sup> Anche se, come ricordo, nella stessa sentenza la Corte affermava l'estraneità del caso di specie dalle obbligazioni solidali.

<sup>194</sup> Ad esempio, PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2010, p. 1189 definisce il litisconsorzio necessario come "la strada obbligata da seguire" al fine di raggiungere l'obiettivo della giusta composizione degli interessi di tutti i coobbligati nonché l'imparzialità dell'azione pubblica, assicurando che tutti i rapporti siano decisi uniformemente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; anche MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario*, cit., p. 3 afferma che alle obbligazioni solidali "l'istituto del litisconsorzio gioverebbe alla bisogna".

## 4.5 Provvedimenti di imposizione concernenti redditi prodotti in forma associata.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>195</sup> ha enunciato la sussistenza di un litisconsorzio necessario fra società di persone e soci qualora venga proposto un ricorso contro un avviso di accertamento in rettifica delle dichiarazioni presentate o dalla società, o dai singoli soci (salvo il caso in cui siano sollevate questioni personali), sussistendo, secondo la Corte, i presupposti per l'applicazione dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992.

Nel 2008, la Cassazione arrivò a tale conclusione a seguito di un lungo *iter* logico e motivazionale<sup>196</sup>, a fondamento del quale vi sono due disposizioni normative di capitale importanza per l'analisi e la comprensione del fenomeno dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata. Anzitutto, l'articolo 5, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi<sup>197</sup> (t.u.i.r.) dispone che: "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili". Il reddito prodotto dall'organizzazione non viene imputato a quest'ultima, ma viene attribuito direttamente, per trasparenza<sup>198</sup>, ai singoli soci *pro quota*, quindi in base alle singole percentuali di partecipazione agli utili societari, al fine dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), per i soci che devono adempiere tale obbligazione tributaria, o al fine dell'imposta sul reddito delle società (IRES), se soci della società di persone sono, a loro volta, delle società.

---

<sup>195</sup> Cass., sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815, pubblicata, ad esempio, con nota a sentenza di NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 9/2008, p. 758 e di RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. It.*, 2008, p. 2350.

<sup>196</sup> *Iter* che sarà esaminato nel paragrafo 4.5.2.

<sup>197</sup> D.lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, pubblicato in G.U. n. 302 del 31 dicembre 1986

<sup>198</sup> Così denominato anche da SCHIAVOLIN R., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Corso istituzionale di diritto tributario*, a cura di FALSITTA G., VII ed., MILANO, 2019, ove si precisa che "la società o associazione professionale dovrà compiere gli adempimenti formali richiesti in base all'attività svolta (tenere proprie scritture contabili, presentare una propria dichiarazione, ecc.) e sarà destinataria delle attività di controllo e degli atti di accertamento, manifestando così una soggettività sul piano procedimentale ed anche processuale, anche se non ha la soggettività passiva sostanziale", la quale, appunto, è in capo ai singoli soci.

La seconda disposizione è l'articolo 40, comma 2, del d.p.r. n. 600/1973<sup>199</sup>, la quale prescrive che: "alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5, t.u.i.r., si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati".

La Cassazione attribuisce estrema importanza a quell'"unico atto" cui fa riferimento la disposizione, per affermare che si tratterebbe di "un accertamento unico" che, riguardando inscindibilmente una pluralità di soggetti, giustificerebbe l'applicazione dell'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992: tuttavia, questa premessa, così come in realtà l'intero apparato motivazionale, non persuade la dottrina<sup>200</sup>, che mostrerà scetticismo verso la pronuncia della Corte arrivando persino a definire il nuovo modello di litisconsorzio necessario elaborato dalla Cassazione una "deriva concettuale"<sup>201</sup>, della quale viene auspicata a breve la fine.

#### **4.5.1 Prima della sentenza 4 giugno 2008, n. 14815.**

Prima che le Sezioni Unite pronunciassero la sentenza 4 giugno 2008, n. 14815, il litisconsorzio necessario nelle controversie relative alla produzione di redditi in forma associata era già stato prefigurato dalla dottrina<sup>202</sup>, sostenendo che qualora un socio avesse impugnato un avviso di accertamento a lui notificato, contestando la quota di reddito prodotto dalla società a lui imputata (ex art. 5 t.u.i.r.) dall'Amministrazione finanziaria in rettifica di quanto dichiarato dal socio stesso, ci si sarebbe trovati di fronte alla necessità che tutti i soci partecipassero al giudizio, in qualità di litisconsorti: poiché la somma delle quote di reddito imputabili a tutti i soci deve corrispondere al reddito prodotto dalla società, la minor quota imputata al socio ricorrente all'esito del giudizio porterebbe all'aumento delle quote degli altri; pertanto, andando ad incidere sulle sfere giuridiche degli altri soci, questi

---

<sup>199</sup> D.p.r. del 29 settembre 1973, n. 600 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi", pubblicato in G.U. n. 268 del 16 ottobre 1973.

<sup>200</sup> Per tutti, anche se la critica della dottrina verrà analizzata più nel dettaglio nel seguito, ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 63, che definisce "inesatta" la premessa della Corte. Sempre ALBERTINI F.V., in un lavoro precedente alla sentenza del 2008, *Il processo con pluralità di parti. Commentario*, a cura di BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, cit., p. 275, afferma che nell'ambito dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata vi sarebbe una "connessione impropria" ex art. 40 c.p.c., che legittimerebbe in luogo del litisconsorzio necessario, un litisconsorzio facoltativo ex art. 103 c.p.c.

<sup>201</sup> Così GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 11/2008, p. 933.

<sup>202</sup> BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 58; CASTALDI L., *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, cit., p. 173-174.

avrebbero dovuto essere parti necessarie del giudizio. La dottrina in esame esplicita, poi, come solo i soci avrebbero dovuto essere litisconsorti necessari, non la società in sé.

Diversamente, nel caso in cui ad essere impugnato fosse stato l'avviso di accertamento notificato alla sola società, nel giudizio conseguente all'impugnazione dell'atto i singoli soci non avrebbero dovuto essere parti necessarie del giudizio, essendo la società l'unica processualmente legittimata ad impugnare<sup>203</sup>. Si può convenire con questa affermazione: se l'avviso di accertamento è diretto esclusivamente alla società, la quale è sì formata dall'insieme di tutti i soci, ma rimane soggettivamente distinta da essi, la pronuncia del giudice, relativamente alla determinazione del reddito della società, vincolerebbe solamente quest'ultima<sup>204</sup>. Tuttavia, può ritenersi pacifico<sup>205</sup> nell'esperienza applicativa dell'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, che l'avviso di accertamento del reddito societario venga notificato anche ai singoli soci: non è arduo pensare che l'"unico" atto cui fa riferimento il legislatore possa venire notificato contestualmente a società e soci, ed infatti il Consiglio di Stato, in un parere<sup>206</sup> fornito nel 1984 su richiesta del Ministero delle finanze, per fare chiarezza sui dubbi interpretativi relativi all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, affermava che "tale estensione della notifica è nell'interesse della medesima Amministrazione, in quanto semplifica il contenzioso e le successive procedure di accertamento". Questa notifica nei confronti dei soci configura, pertanto, solo un onere<sup>207</sup>

<sup>203</sup> CASTALDI L., *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, cit., ricorda, in senso conforme, Cass., n. 9313/1992, in *Rass. Imp.*, 1992, p. 1478; Cass., n. 125/1993, in *Giust. Civ.*, 1993, I, p. 365; invece, per l'autonoma impugnabilità dell'avviso di accertamento del reddito della società anche da parte dei soci, Cass., n. 8567/2001, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1221, con nota di GLENDI C.

<sup>204</sup> Andando, però, poi ad incidere indirettamente, da un punto di vista logico, sugli accertamenti individuali, essendo l'accertamento societario la base di quello dei singoli soci.

<sup>205</sup> Come afferma CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, in *Rass. trib.*, 1/2006, p. 171.

<sup>206</sup> Cons. Stato, sez. III consultiva, 17 gennaio 1984, n. 68.

<sup>207</sup> Per Cass., sez. trib., n. 20707 del 3 ottobre 2007, pubblicata in *Giust. civ. Mass.* 2007, 10, dall'art. 40, comma 2, "si può far discendere che non v'è alcun obbligo di previa notifica dell'accertamento societario al socio affinché si possa rettificare, con ulteriore atto, il suo reddito di partecipazione, che è allo stesso automaticamente imputato, in forza dell'art. 5 t.u.i.r, ai fini IRPEF in relazione alla sua quota di partecipazione". Nella nota alla sentenza, COPPA D., *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, in *Rass. trib.*, 2/2008, p. 416, afferma, tuttavia, che il riferimento alla automatica imputazione del reddito societario *pro quota* ai singoli soci non è di "agevole" comprensione: non si capisce, infatti, a causa dello stringato percorso argomentativo della Corte, se tale automatismo equivalga, per la giurisprudenza, ad una estensione nei confronti del socio degli effetti dell'accertamento societario, denegando così completamente al socio ogni istanza difensiva – conseguenza inammissibile – e che determinerebbe un ritorno a quell'orientamento che ha portato a soluzioni giurisprudenziali "non sempre appaganti", tendenti a favorire l'unitarietà dell'accertamento, pregiudicando però l'autonomia delle singole posizioni di società e soci. Il riferimento è alle pronunce che hanno ammesso la sospensione necessaria del giudizio (ad esempio Cass., sez. trib., n. 14281/2000 e n. 4056/2001), la motivazione *per relationem* delle sentenze e l'estensione ai soci del giudicato formatosi nei confronti della società, in contrasto con i limiti soggettivi del giudicato *ex art.* 2909 c.c. In particolare, la possibilità di rinvio alla motivazione dell'accertamento unitario – motivazione *per relationem* – è stata



per l'Amministrazione finanziaria, per rendere loro opponibile l'accertamento societario: nel parere, il Consiglio di Stato sostiene che, anche nell'accertamento relativo alla sola società, sussisterebbe l'interesse processuale – immediato ed attuale - all'impugnazione da parte del socio, autonomamente o mediante intervento nel processo instaurato dalla società o da altri soci, e pertanto vi sarebbe la giustificazione della notifica in capo ai singoli soci dell'accertamento societario. A ciascun socio impugnante o interveniente, in quanto divenuto parte del processo, sarebbe opponibile la sentenza relativa all'accertamento societario, ai sensi dell'art. 2909 c.c., non potendosi poi contestare i vizi dell'atto di accertamento societario in una successiva fase di impugnazione dell'accertamento individuale, il quale dipende dal reddito societario determinato in sede giudiziale con la loro partecipazione. Il Consiglio di Stato conclude precisando che qualora, invece, ai singoli soci non venga notificato l'avviso di accertamento societario, la sentenza relativa alla definizione del reddito complessivo non sarà loro opponibile, in virtù dei limiti soggettivi di estensione del giudicato sanciti dall'articolo 2909 c.c.<sup>208</sup>

L'accertamento unitario, dunque, per poter spiegare i propri effetti anche nei confronti dei soci, deve necessariamente essere loro notificato<sup>209</sup>. Questa considerazione contrasta con la

---

oggetto di rimessione alle Sezioni Unite con ordinanza n. 10327 del 7 maggio 2007, pronuncia pubblicata con nota di LUCARIELLO C., *Al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione gli effetti processuali del cosiddetto vincolo di consequenzialità necessaria fra il reddito della società di persone e i redditi dei singoli soci*, in *Il fisco*, n. 27/2007, fascicolo 1, p. 3975; a tal proposito, CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 180, sostiene che l'atto cui si rinvia per la motivazione dell'accertamento individuale "deve essere conosciuto ovvero ricevuto dal singolo socio, restando altrimenti prescritta la sua riproduzione, seppur nel solo contenuto essenziale", così come stabilito dalla circolare 77/E-45808 del 3 agosto 2001 dell'Agenzia delle Entrate. Per CARINCI, il nesso di consequenzialità tra accertamento societario e accertamento singolare conduce ad ammettere la possibilità di motivazione *per relationem*, pur entro le garanzie di difesa di ciascun socio, così come avallato dalla giurisprudenza di legittimità: Cass., n. 19110/2005 e Cass., n. 1634/2005: in quest'ultima sentenza, la Corte afferma che non si tratterebbe neppure di motivazione *per relationem* di una sentenza, "bensì di rapporto di pregiudizialità tra decisioni, che impone di adottare una conclusione identica tra le stesse" (analogamente Cass., n. 20095/2005 e Cass., n. 15260/2000). La possibilità di una motivazione *per relationem* è stata esclusa, pur riconoscendo il nesso di consequenzialità, prima da Cass., n. 17936/2005; Cass., n. 13814/2005; Cass., n. 13990/2003; Cass., n. 11677/2002, e poi da Cass., sent. n. 14814/2008 (dove si è affermato che la motivazione *per relationem*, sarebbe legittima soltanto nel caso in cui si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato fra le parti, oppure riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente e autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata) e da Cass., sent. n. 11459/2009.

<sup>208</sup> Per MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi ravvedimenti operosi della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, cit., p. 11, il Consiglio di Stato cercava di sintetizzare l'esigenza di garantire la piena tutela giurisdizionale alla società e ai soci, in particolare il diritto di difesa, con l'obiettivo di raggiungere l'uniformità delle decisioni.

<sup>209</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 177 afferma che tale conclusione è "assolutamente pacifica"; analogamente, COPPA D., *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, cit., p. 409 sostiene che l'avviso di accertamento relativo alla determinazione del reddito societario, "pur atteggiandosi a presupposto procedimentale dell'atto emesso nei confronti dei singoli soci", non si riflette automaticamente nei confronti dei soci, richiedendosi una puntuale e ulteriore notifica nei loro confronti. La soluzione è confermata anche in giurisprudenza:

posizione di quella dottrina<sup>210</sup> che sosteneva, in un primo momento, la legittimazione processuale esclusiva della società nel giudizio relativo all'accertamento societario, per poi affermare – in maniera inesatta – che la determinazione del reddito societario sarebbe vincolante per il socio, il quale subirebbe l'efficacia riflessa del giudicato: in caso contrario, per questa dottrina, si potrebbe verificare una non corrispondenza tra il reddito societario e quello imputato a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, creando un non auspicabile conflitto logico fra giudicati.

È evidente che il combinato disposto degli articoli 5 t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 tratteggia un rapporto di pregiudizialità-dipendenza<sup>211</sup> tra il reddito societario e le quote di reddito imputate per trasparenza ai singoli soci, le quali vengono quantificate dall'Amministrazione finanziaria in dipendenza del reddito accertato per la società<sup>212</sup>. È altrettanto indubbio, di conseguenza, che costituirebbe un risultato particolarmente non auspicabile la sopravvenienza di pronunce fra loro contrastanti in un'area – quella tributaria – dove è significativa l'esigenza di equità, con specifico riferimento all'equa ripartizione dei carichi fiscali<sup>213</sup>.

I primi commentatori<sup>214</sup> sostenevano che in questo rapporto consequenziale il litisconsorzio necessario fosse superfluo, essendo i soci automaticamente vincolati dall'accertamento notificato alla società, il quale, essendo "unico" ai sensi dell'articolo 40, comma 2, sarebbe

---

Cass., n. 17936 dell'8 settembre 2005; Cass., n. 13814 del 27 giugno 2005; Cass., n. 11673 del 5 agosto 2002; Cass., n. 6330 del 3 maggio 2002; Cass., n. 1946 del 12 febbraio 2001, pubblicate in banca data *Il fiscovideo*.

<sup>210</sup> BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 58.

<sup>211</sup> Il rapporto di pregiudizialità-dipendenza è, invece, persuasivamente escluso da BACCAGLINI L., *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario: l'unitarietà dell'accertamento delle dichiarazioni dei redditi ai fini IOR e IRPEF è imposta anche sul piano processuale*, in *Corr. giur.*, 2008, p. 1701.

<sup>212</sup> COPPA D., *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, cit., p. 415 afferma che l'esistenza di tale nesso di pregiudizialità-dipendenza è "generalmente riconosciuta in dottrina, seppure con posizioni diversificate in ordine alla qualificazione del rapporto esistente tra accertamento unitario ed accertamento individuale ed agli effetti che da tale rapporto scaturiscono, sia sul piano procedimentale che su quello processuale". Il riferimento è alle posizioni dottrinali di chi, proprio in ragione della connessione tra reddito societario e redditi di partecipazione, auspica o la riflessione degli effetti del giudicato societario verso i soci (così, BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit.), oppure un litisconsorzio necessario tra società e soci (così RUSSO-FRANSONI, *Commento a Cass.*, n. 8567/2001, in *Il fisco*, 14/2002), oppure, infine, l'autonomia tra le posizioni dei soci e quella della società (come sostiene proprio COPPA D., *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, cit., p. 416). La sussistenza di un rapporto di consequenzialità è ribadita sempre da COPPA D., *op. cit.*, p. 415, stabilendo che sussiste un "necessario collegamento" tra accertamento unitario e accertamento individuale, "essendo l'Amministrazione vincolata a quantificare il reddito di partecipazione in misura pari a quello determinato in capo all'ente collettivo".

<sup>213</sup> La necessità dell'equo riparto dei carichi fiscali è sottolineata dalla Corte Costituzionale. Ad esempio, Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Boll. trib.*, 1972, p. 1452; Corte Cost., 31 ottobre 1995, n. 473, in *Boll. trib.*, 1996, p. 995.

<sup>214</sup> Tra cui, appunto, BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 59, il quale sostiene che "il giudicato intervenuto nei confronti della società deve essere necessariamente vincolante per i soci, altrimenti la somma delle quote potrebbe non corrispondere al reddito della società".

idoneo a definire unitariamente e contestualmente il rapporto di pregiudizialità-dipendenza cui esso fa riferimento. Il fenomeno al quale si fa riferimento è quello dell'efficacia riflessa del giudicato, che rappresenta, tuttavia, una delle questioni più annose di tutto il diritto processuale, e con riguardo al quale la dottrina non è assolutamente unanime in relazione alle ipotesi in cui il giudicato possa riflettersi sui terzi titolari di rapporti giuridici dipendenti<sup>215</sup>. Autorevole dottrina<sup>216</sup>, analizzando il diritto vigente, afferma che l'attitudine del legislatore con riferimento ai rapporti di pregiudizialità-dipendenza non è costante: vi sono delle ipotesi, come l'articolo 1595, comma 3, c.c., in cui è la stessa norma a prescrivere l'efficacia riflessa del giudicato; in altre occasioni, come negli articoli 1415, 1445 e 2901 c.c., il legislatore individua i nessi di dipendenza, ma non statuisce l'efficacia riflessa del giudicato; in altri casi ancora, come nell'articolo 1485, comma 1, c.c., il legislatore prescrive che il terzo titolare di un rapporto dipendente possa sottrarsi all'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel rapporto pregiudiziale, qualora riesca a dimostrare che esistevano ragioni sufficienti per ottenere un diverso accertamento del rapporto pregiudiziale.

Con riguardo all'accertamento dei redditi in forma associata la questione è, tuttavia, delicata. Partendo dal presupposto che una compagine sociale è formata da un numero variabile di soci, che saranno però presumibilmente un numero maggiore dei soggetti cui fanno riferimento le norme del codice civile che prescrivono l'efficacia riflessa del giudicato, la teoria dell'automatica vincolatività dell'accertamento societario nei confronti di tutti i soci conduce a limitazioni e preclusioni per questi ultimi, in relazione alla possibilità di contestare l'accertamento societario – che sta alla base dell'accertamento individuale -, che appaiono

---

<sup>215</sup> Le teorie principali sono tre. La prima, il cui esponente principale è ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Ristampa, MILANO, 1992, tende a privilegiare l'esigenza di coordinamento tra diritto sostanziale e processo, sostenendo che alle connessioni di pregiudizialità-dipendenza di tipo sostanziale seguirebbero, sempre ed automaticamente, l'efficacia riflessa delle sentenze nei confronti dei terzi titolari di rapporti dipendenti (analogamente, BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, ROMA, 1936, p.615; CARNELUTTI F., *Efficacia diretta e efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Studi di diritto processuale*, MILANO, 1992, p. 67 s.). La seconda (sostenuta da LUISO F., *Principio del contraddittorio e efficacia della sentenza verso terzi*, MILANO, 1981, p. 117 s.; FAZZALARI E., *Istituzioni di diritto processuale civile*, PADOVA, 1996, p. 450), allo scopo di tutelare la posizione del terzo titolare del rapporto giuridico dipendente, precisa che l'efficacia riflessa del giudicato troverebbe spazio solo nelle esplicite disposizioni previste dal legislatore, come l'art. 1595 c.c. relativo al subconduttore, al quale è opponibile la sentenza di accertamento della nullità o di risoluzione del contratto intercorsa tra locatore e conduttore principale, ancorché non abbia partecipato al giudizio; la terza teoria, sostenuta da LIEBMAN E., *Efficacia ed autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata)*, Ristampa, MILANO, 1983), partendo dal presupposto che una sentenza avrebbe sempre effetto nei confronti di tutti i terzi (anche se non avrebbe autorità di cosa giudicata), sostiene che i terzi che non abbiano partecipato al processo sul rapporto pregiudiziale possono: a) dimostrare, nel giudizio relativo al rapporto dipendente, l'esistenza di sufficienti ragioni per contestare l'accertamento avvenuto sul rapporto pregiudiziale e b) ottenere la disapplicazione *incidenter tantum* del pronunciamento.

<sup>216</sup> PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, NAPOLI, 1994, p. 404.

inaccettabili se confrontati con il diritto di difesa sancito all'articolo 24 della Costituzione<sup>217</sup>. Se da un lato, quindi, la previsione dell'"unico" atto dell'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, manifesta l'importanza che l'ordinamento attribuisce all'uniformità dell'azione accertativa dell'Amministrazione nei rapporti collegati da nessi di pregiudizialità-dipendenza, ed in particolare nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, dall'altro non possono essere sottaciute - ed anzi l'ordinamento deve valorizzarle - le istanze di difesa di ogni contribuente<sup>218</sup>: valori difficilmente conciliabili<sup>219</sup>, posto che non può essere sostenuto che il socio venga irrimediabilmente vincolato dall'accertamento societario, dovendo egli, invece, avere la possibilità di contestare, oltre alla sua quota di reddito di partecipazione, anche la configurazione stessa del reddito societario - da cui il reddito personale dipende -, o in sede di contestazione dell'accertamento societario, o in sede di contestazione dell'accertamento individuale<sup>220</sup>. Il corollario essenziale di questa valorizzazione del diritto di difesa è già stato affermato in precedenza: l'accertamento unitario del reddito societario per poter spiegare effetti nei confronti dei singoli soci, deve essere a loro notificato.

La previsione di singoli avvisi di accertamento notificati ai singoli soci, può, tuttavia, condurre a delle determinazioni reddituali differenti tra tali soggetti, in ragione degli eventuali comportamenti processuali e procedimentali differenti tenuti da ciascuno. È questa un'eventualità che sembra, però, essere tollerata dall'ordinamento, essendo prevista espressamente dalla legge.

---

<sup>217</sup> Ai sensi dell'articolo 24, comma 2, Cost.: "la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento". Certamente essa non può venire limitata da una interpretazione dottrinale di una norma di legge.

<sup>218</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 174, afferma che "il difficile equilibrio tra i valori sottesi all'esigenza implicita nella previsione in esame, di una determinazione unitaria e contestuale del reddito societario e quelli invocati dalla necessità, costituzionalmente affermata, di garantire una compiuta difesa per il contribuente (il socio), coglie il tema centrale nel dibattito sull'accertamento nei regimi di trasparenza".

<sup>219</sup> Così CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 174. Si vedrà, nel prosieguo, il tentativo di armonizzare le due istanze da parte della Corte di Cassazione proprio con la previsione del litisconsorzio necessario (Cass., sez. un., sent. 14815/2008).

<sup>220</sup> GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT*, 8/2001, p. 1223 s., analizzando la sentenza n. 1184/2001 della Cassazione nella quale si è ritenuta inapplicabile la sospensione necessaria del processo ex art. 295 c.p.c. del giudizio relativo all'accertamento del reddito del singolo socio, in attesa della sentenza relativa all'accertamento societario, richiama l'ordinanza della Corte Costituzionale del 29 gennaio 1998, n. 5, pubblicata in "Banca Dati Big", IPSOA, che stabiliva l'autonomia tra i due avvisi di accertamento - societario e individuale - e negava la riflessione degli effetti dall'uno all'altro, "confermando il consequenziale corollario secondo il quale nel giudizio tributario avente ad oggetto l'impugnativa dell'atto riguardante il singolo socio va riconosciuta la piena conoscibilità dell'accertamento fatto alla società, ancorché divenuto definitivo, ovviamente ai soli fini del reddito di partecipazione, così da garantire al socio il pieno diritto di difesa ex art. 24 Cost."

Infatti, la disciplina dell'accertamento con adesione<sup>221</sup> ha incuriosito fin dalla sua introduzione la dottrina interessata all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, sussistendo secondo alcuni<sup>222</sup> un'evidente incoerenza nel dato normativo, che porterebbe a determinazioni reddituali divergenti tra i soci. L'articolo 1, comma 1, d.lgs. n. 218/1997, stabilisce che l'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto) può essere definito con l'adesione del contribuente<sup>223</sup>, il quale può scegliere di regolarizzare la propria posizione debitoria concludendo un accordo con l'Amministrazione finanziaria. Più nel particolare, l'articolo 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997 si riferisce puntualmente ai soggetti esercenti attività di impresa o di arti e professioni in forma associata di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: nei loro confronti, l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria competente effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci e agli associati con un unico atto e in loro contraddittorio<sup>224</sup>. Questa previsione dell'articolo 4, comma 2, si pone in perfetta linea di continuità con l'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, dal momento che tanto in caso di accertamento con adesione, quanto in assenza di procedura di adesione, la definizione del reddito deve avvenire con un "unico atto". Nel periodo successivo emerge, tuttavia, una discontinuità: si legge che nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità, non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento "sulla base della stessa". Se, quindi, i valori perseguiti dall'ordinamento nella materia dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata sono l'unitarietà e l'uniformità delle decisioni, questi

---

<sup>221</sup> Decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, "Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale", pubblicato in G.U. n. 165 del 17 luglio 1997.

<sup>222</sup> FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, MILANO, 2001, p. 345-368 richiamato da BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 114; anche CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 185 s. esprime le sue perplessità per l'incoerenza della normativa; analogamente, VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, MILANO, 2001.

<sup>223</sup> Come stabilito dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito istituzionale, "l'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. È un 'accordo' tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario. L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Inoltre, per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto 'premiale' si concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie".

<sup>224</sup> Inoltre, con l'introduzione dell'art. 5-ter (introdotto con decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, pubblicato in G.U. 30/04/2019, n.100, convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019) è divenuto obbligatorio, per l'Amministrazione, notificare l'invito a comparire di cui all'art. 5, d.lgs. n. 218/1997 (per dare avvio al procedimento di definizione dell'accertamento) – salvi i casi esclusi dallo stesso art. 5-ter.

sono quanto meno insidiati dalla possibilità che uno o più soci, che potrebbero definire il proprio reddito di partecipazione con la procedura di adesione, decidano di presentare ricorso avverso l'avviso di accertamento ricevuto<sup>225</sup>.

Una parte della dottrina<sup>226</sup> ha tentato di affermare che la possibilità dell'adesione all'accertamento da parte di solo alcuni dei soci non costituirebbe un *vulnus* all'unitarietà dell'accertamento prescritto dall'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, sostenendo che il legislatore abbia previsto tale ipotesi per non pregiudicare quei soci che abbiano effettivamente la volontà di concludere la procedura di adesione, senza dipendere dagli altri soci che non vogliono aderire, preferendo il ricorso contro l'avviso di accertamento singolare.

Condivisibile è, invece, l'opinione di quella dottrina<sup>227</sup> sostenitrice dell'assunto per cui l'introduzione della disciplina dell'accertamento per adesione avrebbe messo in crisi<sup>228</sup> l'auspicata corrispondenza tra il reddito societario e la somma delle quote dei redditi di partecipazione imputati per trasparenza ai singoli soci: la partecipazione della società e di tutti i soci alla fase procedurale di adesione all'accertamento è favorita, essendo previsti dei vantaggi soprattutto sul piano sanzionatorio, ma non imposta, potendo l'accertamento con adesione essere perfezionato anche solo dalla società e da alcuni dei soci, ed esso sarà la base su cui gli uffici potranno procedere all'accertamento nei confronti di coloro che non hanno prestato adesione. Quest'ultimo vincolo per l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe poter imporre una contiguità giuridica tra l'accertamento con adesione concluso da uno o più soci e la formazione degli avvisi di accertamento rivolti nei confronti degli altri, i quali verrebbero determinati in relazione al *quantum* definito per i partecipanti

---

<sup>225</sup> È utile ricordare che l'accertamento con adesione può essere anche invocato dallo stesso contribuente – senza aver ricevuto l'avviso di accertamento – ai sensi dell'art. 6, d.lgs. n. 218/1997, oltre che essere proposto dall'ufficio competente dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>226</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit. p. 115.

<sup>227</sup> In particolare FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione*, cit., p. 345-368 e VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., p. 297 s.

<sup>228</sup> Per CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 185, "il modello dell'accertamento unitario e contestuale del reddito nei confronti della società e dei soci, delineato dall'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973" sembrerebbe essere stato definitivamente superato dall'introduzione della disciplina dell'accertamento con adesione.

all'accertamento con adesione<sup>229</sup>; tuttavia, è sottolineato in dottrina<sup>230</sup> come la previsione per cui nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa, risponderrebbe in prima istanza ad un'esigenza di razionalità dell'intera disciplina, volta a bilanciare il valore dell'unitarietà e logicità dell'azione di prelievo<sup>231</sup> con l'ineludibile necessità di garantire piena tutela a ciascun socio, cui dev'essere garantita la possibilità di difendersi in sede giurisdizionale, senza essere vincolato da una procedura di accertamento con adesione a cui non ha voluto partecipare.

Pertanto, in un momento precedente alla pronuncia delle Sezioni Unite n. 14815/2008, i punti fermi nell'analisi dottrinale del fenomeno dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata erano costituiti dalla consapevolezza della volontà del legislatore di attribuire coerenza al sistema, prescrivendo l'accertamento unitario all'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, e dalla necessità, di valore costituzionale, di garantire a ciascun contribuente – i soci – il proprio fondamentale diritto di difesa. Quest'ultimo è assicurato dalla possibilità di non aderire all'accertamento concluso da altri soci, così come dalla non opponibilità del giudicato, con il quale è stato definito il reddito societario, a quei soci che non abbiano preso parte al giudizio, così come stabilito dal Consiglio di Stato nel parere n. 68 del 17 gennaio 1984. I commentatori<sup>232</sup>, di conseguenza, tendevano ad escludere che l'esigenza di uniformità dei giudicati potesse condurre ad un procedimento di accertamento

---

<sup>229</sup> Una presa di posizione in tal senso da parte della Cassazione, sezione tributaria, arriverà solamente nel 2021, con ordinanza 9 aprile n. 9392: la Corte afferma che, come già rilevato dalla stessa Sezione tributaria (sez. 5, sent. n. 12137 dell'8 maggio 2019), "in caso di adesione soltanto da parte di alcuni soggetti, gli altri, che non hanno aderito o che non hanno partecipato al contraddittorio, benché ritualmente convocati, ricevono un 'atto di accertamento' fondato sull'adesione intervenuta nei confronti dei soggetti aderenti e, dunque, beneficiano della riduzione di imposta concessa agli stessi".

<sup>230</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 188, sottolinea come sarebbe difficile giustificare l'ipotesi che l'Amministrazione finanziaria disattenda l'accertamento definito con l'adesione della società in sede di accertamento dei soci, "senza con ciò incorrere in una palese irrazionalità, parzialità e contraddittorietà dell'azione accertativa".

<sup>231</sup> Il quale, nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, si basa evidentemente sul principio di capacità contributiva, non potendo uno stesso reddito societario globale essere diverso tra i membri della stessa compagine sociale, pena il contrasto con l'art. 53, comma 1, Cost.

<sup>232</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 117 e 123; CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 177. Ritengono invece imprescindibile il litisconsorzio necessario sia nella fase procedimentale sia in quella, successiva, del processo di impugnazione del relativo atto, FRANSONI-RUSSO, commento a Cass., n. 8567 del 22 giugno 2001 e Cass., n. 14788 del 22 novembre 2001, in *Il fisco*, n. 14/2002, fascicolo 1, p. 2148.

e poi ad un processo con pluralità di parti secondo le regole del litisconsorzio necessario: è evidente che se nel caso in cui ai soci non venga notificato l'accertamento reso nei confronti della sola società la conseguenza è esclusivamente la sua non opponibilità nei loro confronti, non sussiste alcuna necessità che essi siano parti necessarie del procedimento e del processo, potendo contestare la determinazione del reddito societario *incidenter tantum* in sede di giudizio relativo all'accertamento singolare<sup>233</sup>, sempre che questa possibilità non gli sia già stata fornita mediante la puntuale notifica dell'accertamento societario.

La soluzione maggioritaria<sup>234</sup>, prima della sentenza n. 14815/2008, propendeva perciò per la negazione del litisconsorzio necessario sia tra la società ed i soci nell'impugnazione dell'accertamento societario, sia tra i soli soci in sede d'impugnazione degli accertamenti singolari<sup>235</sup>, anche alla luce del convincente argomento per cui la sentenza resa solo nei confronti della società, o solo nei confronti di alcuni soci, non sarebbe *inutiliter data*, poiché gioverebbe sicuramente alle parti del giudizio, anche se non potrebbe estendersi a chi non vi ha partecipato<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 179 afferma che, in ragione della ricordata esigenza di tutela del diritto di difesa di ciascun socio, è indubbio che il socio "possa contestare, in sede di impugnazione dell'accertamento individuale, oltre alla riferibilità a sé medesimo di quota parte del reddito societario, anche l'esistenza e la consistenza dello stesso in capo alla società".

<sup>234</sup> Cass., sent. n. 20095 del 17 ottobre 2005; Cass., n. 17936 dell'8 settembre 2005, pubblicate, ad esempio, in banca dati *Il fiscovideo*.

<sup>235</sup> Soluzione, invece, propugnata come già visto da BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit. e da LUCARIELLO C., *Al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione gli effetti processuali del cosiddetto vincolo di consequenzialità necessaria fra il reddito della società di persone e i redditi dei singoli soci*, cit., p. 9374. Per l'Autrice, la posizione dei soci è inscindibile. Il ricorso proposto da uno dei soci, volto ad ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento singolare, deve coinvolgere anche gli altri soci, poiché la rideterminazione della maggiore imposta in capo a un socio "si riflette sulle quote di reddito dovute dagli altri soggetti che compongono la compagine sociale". Pertanto, la lite instaurata dal socio per contestare l'accertamento della maggior imposta dovuta realizzerebbe un litisconsorzio necessario. LUCARIELLO esclude la configurazione di un litisconsorzio tra soci e società, ma auspica una presa di posizione delle Sezioni Unite in tema di configurabilità del litisconsorzio necessario relativamente all'accertamento di redditi prodotti in forma associata, presa di posizione che non tarderà ad arrivare, con la sentenza n. 14815/2008.

<sup>236</sup> Così CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 182.



Una differente soluzione alla questione, proposta in giurisprudenza<sup>237</sup> ma non condivisa in dottrina<sup>238</sup>, per perseguire l'uniformità delle decisioni, conduceva a ritenere necessaria la sospensione del processo avente ad oggetto l'accertamento del reddito singolare del socio, in attesa della definizione di quello relativo alla società. La giustificazione per l'utilizzo di tale rimedio processuale risiedeva nel rapporto di pregiudizialità-dipendenza intercorrente fra i due atti, che tuttavia deve confrontarsi con la specifica disciplina della sospensione nel processo tributario, contenuta nell'articolo 39, d.lgs. n. 546/1992.

L'articolo 295 c.p.c., che regola la sospensione nel processo civile, stabilisce che il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa; il legislatore prescrive dunque che in tutti i giudizi in cui vengano dedotte fattispecie connesse da rapporti di pregiudizialità-dipendenza, il giudice deve sospendere il giudizio che dipende dalla risoluzione della questione pregiudiziale, allo scopo di non dare luogo a giudicati disomogenei. L'articolo 39, comma 1<sup>239</sup>, d.lgs. n. 546/1992, invece, prevede che il processo è

---

<sup>237</sup> Ad esempio, Cass., sez. trib., n. 14821 del 30 ottobre 2000 e Cass., sez. trib., n. 4056 del 21 marzo 2001. GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, cit., p. 1223, denuncia l'incoerenza sistematica della giurisprudenza della Sezione Tributaria – oltre a non condividere la soluzione della sospensione necessaria del processo ex art. 295 c.p.c. – che in queste due sentenze statuiscono la possibilità per le commissioni tributarie di sospendere il giudizio relativo all'accertamento singolare del socio, in attesa della definizione di quello societario, per poi escluderla in due pronunce sostanzialmente coeve, Cass., sez. trib., n. 1184 del 27 gennaio 2001 e Cass., sez. trib., n. 7506 del 4 giugno 2001. Le prime due pronunce si pongono, oltretutto, in contrasto con la Corte Costituzionale, la quale, chiamata a pronunciarsi sull'incostituzionalità dell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 “nella parte in cui non prevede la sospensione del processo tributario ove altro giudice debba procedere alla definizione di una controversia dalla quale dipende la decisione del ricorso”, questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Como, ha affermato con sentenza n. 31 del 26 febbraio 1998, pubblicata in *La finanza locale*, n. 9/1998, p. 1077, che “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”, oltre a precisare che “con la norma denunciata, il legislatore, limitando i casi di sospensione del processo, ha inteso rendere più rapida e agevole la definizione del processo tributario oberato da una rilevante mole di contenzioso. Finalità in sé del tutto legittima anche sotto l'aspetto, non secondario, della tutela dei diritti del contribuente”, i quali dipenderebbero dall'esito di un processo a cui non hanno partecipato, senza poter svolgere a pieno il contraddittorio.

<sup>238</sup> Ritengono inammissibile la sospensione del processo relativo all'accertamento singolare, in attesa della pronuncia conseguente al giudizio sull'accertamento societario GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, cit., p. 1223; CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 182; LUCARIELLO C., *Al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione gli effetti processuali del cosiddetto vincolo di consequenzialità necessaria fra il reddito della società di persone e i redditi dei singoli soci*, cit., p. 9374.

<sup>239</sup> L'articolo 39 prevedeva solo il primo comma fino al 2015, quando con decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, “Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23” è stato aggiunto il comma 1-bis, in base al quale: “la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa”. Per dovere di cronaca, è evidente che la dottrina precedente alla sentenza n. 14815/2008 non potesse far riferimento a questo comma 2, che potrebbe rivalutare la sospensione del processo tributario in caso di contenziosi relativi all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata. La dottrina recente sul tema verrà trattata nel paragrafo 5.

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. La *ratio* dell'articolo 39, che testimonia la precisa scelta del legislatore verso la non applicabilità – paventata tramite il rinvio previsto dall'articolo 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 - dell'articolo 295 c.p.c. nel processo tributario, è rinvenibile nella Relazione ministeriale di accompagnamento allo schema del decreto legislativo sulle disposizioni del processo tributario<sup>240</sup>: si legge, infatti, che l'articolo 39, circoscrivendo i limiti della sospensione nel processo tributario a quando sia presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone (ad eccezione della capacità di stare in giudizio), inibisce la sospensione dei processi tributari “nonostante l'oggettiva presenza di nessi di pregiudizialità-dipendenza”, preferendo procedere alla delibazione in via incidentale delle questioni diverse da quelle previste nel testo normativo, “evitando strumentali dilazioni del processo e inammissibili ritardi nella riscossione”. La giurisprudenza favorevole alla generale applicabilità della sospensione si pone in contrasto, pertanto, con la *ratio* dell'articolo 39, che fa preferire l'autonomo progredire dei vari processi, ancorché siano fra di loro connessi. L'argomento più utilizzato in dottrina per escludere la necessaria sospensione del processo relativo all'accertamento singolare del socio, in attesa della definizione del giudizio relativo alla società, fa riferimento alla diversità di soggetti presenti nei due giudizi. In questo caso, i due giudizi coinvolgerebbero parti differenti – la società da un lato, il singolo socio dall'altra – e difetterebbe, di conseguenza, quel rapporto di pregiudizialità-dipendenza rilevante ai sensi dell'articolo 295 c.c., non essendo possibile che la pronuncia resa sulla lite pregiudiziale possa far stato nei confronti delle parti dell'altra, non potendo perciò costituire l'antecedente logico-giuridico<sup>241</sup> del giudizio dipendente: qualora, tuttavia, il socio avesse partecipato al giudizio societario, allora la sospensione del giudizio sarebbe potuta avvenire.

L'analisi dottrinale, precedente alla sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008, si attestava dunque in forma maggioritaria sull'esclusione del litisconsorzio necessario tra soci e società, tanto nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento unitario del reddito societario, quanto in quelli

---

<sup>240</sup> Il testo completo è rintracciabile in “Il Sole-24 Ore”, del 3 ottobre 1992, p. 15 dell'inserto.

<sup>241</sup> Così GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, cit., p. 1223. In senso analogo Cass., n. 250 del 13 gennaio 1996; Cass., n. 929 del 26 gennaio 1995; Cass., n. 6676 del 9 dicembre 1988; Cass., n. 719 del 4 febbraio 1985; Cass., n. 3680 del 29 giugno 1979, tutte pubblicate in *La legge*, IPSOA. Sempre GLENDI C., *op. cit.*, sostiene che nel sistema del processo tributario non ci sarebbe posto per “automatiche riflessioni ed estensioni di effetti, [...], litisconsorzi necessari, litispendenze, continenze di cause”.

vertenti sull'accertamento del reddito dei singoli soci, e sulla non applicabilità della sospensione necessaria dei giudizi ai sensi degli articoli 295 c.p.c. e 39, d.lgs. n. 546/1992. Nondimeno tra le due fattispecie è pacifico il riconoscimento di una connessione per pregiudizialità-dipendenza, che suggerirebbe di perseguire l'uniformità tra le decisioni nei vari giudizi per poter tutelare il valore costituzionale della giusta imposizione, sancito dagli articoli 3 e 53 della Costituzione<sup>242</sup>.

La conclusione a cui era giunta la dottrina<sup>243</sup>, nonostante il pragmatico riconoscimento della pacifica accettazione di possibili incongruità della determinazione del reddito societario risultante in sedi processuali e procedimentali differenti, era che la connessione tra le diverse situazioni potesse essere adeguatamente valorizzata in sede processuale, sul piano logico-argomentativo<sup>244</sup>. La disciplina vigente<sup>245</sup> in materia di accertamento dei redditi prodotti in forma associata prima della sentenza n. 14815/2008 delle Sezioni Unite - la quale si dimostrava incoerente sia sul versante procedimentale a causa della possibilità di accertamenti con adesione differenziati, sia su quello processuale, non essendo possibile un'estensione automatica dei giudicati, in virtù dell'articolo 2909 c.c., e non essendo previsto il litisconsorzio necessario - portava ad abbandonare l'idea di un accertamento dei redditi prodotti in forma associata che debba essere eseguito con un unico atto contemporaneamente nei confronti di tutti i soci e della società, e a propendere verso un modello di accertamento unitario che fosse, per quanto possibile, uniforme tra tutti i soggetti

---

<sup>242</sup> V. par. 3.1 e, in particolare, la nota 70 per la lettura data a questi articoli dalla Corte Costituzionale.

<sup>243</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 183 s., il quale peraltro sembra escludere il litisconsorzio necessario solo a causa dell'incoerenza del sistema, in particolare per la previsione dell'accertamento con adesione: anzi, dal tenore del lavoro parrebbe essere proprio il litisconsorzio necessario l'istituto processuale idoneo a bilanciare l'unitarietà dell'accertamento con la tutela del diritto di difesa dei soci (p. 177-181 e 192); la stessa conclusione sarà ripresa poi da VERSIGLIONI M., *"Unità" ed "uni" del e nel diritto tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci-società di persone*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2013, p. 149.

<sup>244</sup> Per CARINCI A., *op. cit.*, p. 183 "la connessione tra vicende di determinazione del reddito della società e dei soci, sottintesa all'accertamento unitario disciplinato dall'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, sembra infatti ricevere una valorizzazione particolare proprio nella sede processuale": "qui, invero, sembra trovare compiuto riconoscimento la considerazione per cui le vicende correlate alla determinazione del reddito societario, pur formalmente distinte in ossequio alle predette esigenze di tutela del diritto di difesa, coinvolgono questioni connesse che, almeno da un punto di vista logico-argomentativo, sollecitano soluzioni coerenti. [...], il rapporto di connessione/dipendenza, impresso nella disciplina sostanziale dei redditi imputati per trasparenza, può essere recuperato [...]: il nesso di consequenzialità tra le fattispecie sostanziali viene ripreso sul piano del ragionamento assunto a ragione giustificativa delle diverse decisioni, dove finisce per rivestire valore condizionante, al punto da imporre, come necessitata, una coerenza tra le decisioni, quella in capo ai soci e quella in capo alla società, in mancanza di motivi di impugnazioni autonomi o diversi tra i due giudizi".

<sup>245</sup> Il lavoro a cui si è fatto riferimento è del 2006, ma le obiezioni in tema di accertamento con adesione sono attuali nella vigenza del d.lgs. n. 218/1997; inoltre, il litisconsorzio necessario tra soci e società tuttora non è previsto dalla legge, ma è frutto di un orientamento giurisprudenziale che ha preso origine da Cass., sez. un., n. 14815/2008.

interessati, ancorché impegnati in differenti sedi procedimentali o processuali. Tale risultato avrebbe potuto essere raggiunto, secondo la dottrina in esame, avvalendosi della motivazione *per relationem*<sup>246</sup>, motivando le sentenze concernenti i redditi dei singoli soci con un rinvio a quella relativa alla società, utilizzando quest'ultima come "parametro di argomentazione, giudizio ed interpretazione"<sup>247</sup> delle altre, recuperando così una connessione giuridica tra le distinte vicende processuali, le quali sono evidentemente collegate fra di loro a livello quantomeno logico<sup>248</sup>, non potendo esserlo a livello processuale.

Quest'ultima soluzione non venne ulteriormente sviluppata dalla giurisprudenza che, anzi, nella sentenza del 2008 escluderà espressamente la possibilità di ricorrere alla motivazione *per relationem*.

---

<sup>246</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 184, ricorda che tale possibilità è stata talvolta ammessa dalla giurisprudenza di legittimità, ad esempio Cass., n. 19110 del 29 settembre 2005 e Cass., n. 1634 del 29 settembre 2000. Secondo quest'ultima, non si tratterebbe nemmeno di motivazione *per relationem* tra la sentenza relativa al giudizio sull'accertamento societario e quelle concernenti i singoli soci, sussistendo un rapporto di "pregiudizialità tra decisioni" che imporrebbe di adottare conclusioni identiche. Si veda, tuttavia, la nota 207, dove si è richiamata la giurisprudenza contraria all'utilizzo della motivazione *per relationem*.

<sup>247</sup> CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 191. L'Autore sostiene che accogliendo questa lettura, si potrebbe riconoscere specifica rilevanza al modello dell'accertamento unitario, "quale espressione dell'esigenza logica, nonché di coerenza sistematica, che la determinazione del reddito prodotto dalla società sia (tendenzialmente) unitaria per tutti i soggetti coinvolti. Questo, anche e soprattutto laddove tale unitarietà sia destinata a frammentarsi in momenti, atti e procedure differenti e quindi in sede di accertamento incidentale del reddito societario, a seconda dei soggetti interessati": c'è la consapevolezza dell'eventualità di una "determinazione divergente del reddito societario in capo a società e soci, potendo questa dipendere, una volta negato il litisconsorzio necessario, da troppi fattori non preventivabili né facilmente coordinabili".

<sup>248</sup> In Cass., n. 10410 del 21 ottobre 1998 si legge che "in tema di contenzioso tributario, quando il medesimo organo giudicante si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni in cui siano affrontate questioni legate fra di loro con un vincolo di consequenzialità necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione consista in un rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra; in tal caso non si ha tanto la motivazione di una sentenza *per relationem*, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente la identica conclusione per l'altra", pubblicata, ad esempio, in *GT, Riv. giur. trib.*, 1999, p. 189 con nota di CHIZZINI A.

#### 4.5.2 La sentenza 4 giugno 2008, n. 14815.

Con decreto del 21 marzo 2007, il Presidente della Sezione V civile della Corte di Cassazione dispose la trasmissione al Primo Presidente, affinché fosse eventualmente ordinata *ex art.* 374, comma 2, c.p.c.<sup>249</sup> l'assegnazione del ricorso da cui traeva origine la vicenda alle Sezioni Unite, offrendo la possibilità di porre fine all'incertezza giurisprudenziale relativa all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata. Dopo un richiamo all'insegnamento delle Sezioni Unite contenuto nella sentenza n. 1052/2007<sup>250</sup>, nel decreto emergevano, infatti, i differenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità in materia, che originavano quest'indecisione applicativa: da un lato, parte della giurisprudenza<sup>251</sup>, pur riconoscendo un vincolo di pregiudizialità-dipendenza tra accertamento del reddito societario e accertamento del reddito dei singoli soci, "in virtù del quale, nel caso di autonoma e distinta instaurazione delle relative vertenze dinanzi al giudice tributario, si rende inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei suddetti contenziosi si rifletta sulla pronuncia afferente al secondo, il che impone al giudice chiamato a statuire su quest'ultimo di prendere atto della decisione intervenuta nella prima controversia, anche se, in ragione dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 c.c., il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'Erario in relazione l'ILOR non è opponibile al socio, che non sia stato parte in detto contenzioso, per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, compreso il reddito di partecipazione alla società"<sup>252</sup>, escludeva la ricorrenza sia di un litisconsorzio necessario tra soci e società, sia di un caso di sospensione necessaria del processo dipendente ai sensi dell'art. 295 c.p.c.; dall'altro lato, nel decreto si esponevano anche le perplessità verso tale orientamento, affermando che tali conclusioni non erano sempre condivise nel dibattito interno alla Corte di Cassazione, e tantomeno dalla dottrina: inoltre, veniva fatto notare che numerosi ricorsi pendenti ponevano esplicitamente la questione della necessaria partecipazione di tutti i soci al giudizio

---

<sup>249</sup> Ai sensi dell'articolo 374, comma 2, c.p.c.: "Inoltre il primo presidente può disporre che la Corte pronunci a sezioni unite sui ricorsi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle sezioni semplici, e su quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza".

<sup>250</sup> Nella quale, come visto al paragrafo 4.3, le Sezioni Unite posero le basi per il litisconsorzio necessario tributario, affermandone la ricorrenza "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 nelle unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato" (Cass., sez. un., n. 1052/2007).

<sup>251</sup> Nella sentenza n. 14815/2008 vengono citate le sentenze Cass., n. 14417/2005, confermata da Cass., n. 9446/2006 per quanto riguarda quella giurisprudenza che escludeva sia il litisconsorzio necessario, sia l'opponibilità dell'accertamento societario ai soci non partecipanti al giudizio, sia la sospensione del processo *ex art.* 295 c.p.c. (la dottrina a riguardo è stata oggetto del paragrafo 4.5.1).

<sup>252</sup> Così si legge nel decreto di trasmissione al Primo Presidente del 21 marzo 2007.

relativo alla determinazione del reddito della società di persone, mentre altri prospettavano la sospensione necessaria *ex art. 295 c.p.c.* del processo relativo all'accertamento del reddito dei singoli soci in attesa della definizione del giudizio avente ad oggetto il reddito societario.

Il Primo Presidente, alla luce dell'incertezza giurisprudenziale evidenziata, ritenuto che il ricorso presentasse una questione di massima di particolare importanza, ne assegnò la trattazione alle Sezioni Unite, ai sensi dell'articolo 374, comma 2, c.p.c.

A principio della motivazione, le Sezioni Unite statuirono immediatamente che nel ricorso presentato ricorreva un'ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario, "la cui violazione comporta la nullità *ab imis* del rapporto processuale", affermando che, di conseguenza, sarebbe venuta meno la questione sull'applicabilità di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (in particolare, l'applicabilità della sospensione necessaria *ex art. 295 c.p.c.*), salvo quella sulla riunione dei ricorsi, *ex art. 29, d.lgs. n. 546/1992*: se, infatti, tutti i litisconsorti necessari (soci e società), procedono ad impugnare separatamente gli avvisi di accertamento a loro notificati, i relativi ricorsi, se pendenti davanti alla stessa commissione tributaria, vanno riuniti *ex art. 29, d.lgs. n. 546/1992*; oppure, in alternativa, va integrato il contraddittorio ai sensi dell'articolo 14, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Di conseguenza, il ricorso fu accolto e nel seguito della sentenza le Sezioni Unite proseguirono l'opera di concettualizzazione del litisconsorzio necessario tributario, iniziata con Cass., sez. un., n. 1052/2007.

In prima battuta, la Cassazione (punto 2.3 della sentenza) riporta l'affermazione, pacifica in giurisprudenza, della sussistenza di un vincolo di consequenzialità necessaria tra il ricorso proposto dalla società di persone per impugnare un avviso di accertamento ILOR e i ricorsi proposti dai soci, per contestare l'accertamento ai fini IRPEF, il quale dipende dall'accertamento societario: "i fatti in contestazione sono sostanzialmente gli stessi in entrambi i processi" e "la decisione della causa della società costituisce l'antecedente logico della decisione della causa dei soci e questa, a sua volta, 'contiene', in quanto implica, la decisione sul reddito sociale, anche in mancanza di un giudizio parallelo sulla causa

pregiudiziale”<sup>253</sup>. Tuttavia, la giurisprudenza è altrettanto ferma nell’escludere, “nonostante l’asserita sussistenza del vincolo di consequenzialità necessaria tra le cause”, l’automatica estensione degli effetti del giudicato formatosi nel giudizio relativo alla società nelle controversie instaurate dai singoli soci, se questi non abbiano preso parte al giudizio della società<sup>254</sup>; e, di conseguenza, posta la diversa configurazione delle parti processuali nei due giudizi, la giurisprudenza consolidata esclude la ricorrenza di un’ipotesi che legittimi la sospensione necessaria<sup>255</sup> dei processi instaurati dai soci, a meno che quest’ultimi non siano anche parte del giudizio relativo alla società. Riportando l’insegnamento di Cass., n. 5366/2006<sup>256</sup>, le Sezioni Unite affermano che sussiste l’obbligo di sospendere, ai sensi dell’art. 295 c.p.c., l’eventuale causa promossa dal socio per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini IRPEF, nella parte relativa al reddito di partecipazione, in attesa della definizione del giudizio relativo al reddito della società di persone cui abbia partecipato il socio stesso, poiché la decisione di quest’ultima “produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell’altra”. Tuttavia, precisa la Corte, anche nel caso in cui il socio non partecipi al giudizio societario e quindi i due processi siano autonomi e vengano instaurati separatamente, il vincolo di consequenzialità “rende inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei due suddetti contenziosi<sup>257</sup> si rifletta sulla pronuncia afferente al secondo, il che impone al giudice chiamato a statuire su quest’ultimo di prendere (almeno) atto della decisione intervenuta nella prima controversia”<sup>258</sup>.

La Corte prosegue con una riflessione critica sul fenomeno dei redditi prodotti in forma associata, propedeutica alla seguente affermazione del litisconsorzio necessario originario tra società e soci.

---

<sup>253</sup> Le Sezioni Unite riportano gli argomenti di Cass., n. 14417/2005; Cass., n. 5366/2006; Cass., n. 9446/2006; Cass., n. 5932/2007.

<sup>254</sup> Corollario dell’estensione soggettiva dell’efficacia del giudicato ex art. 2909 c.c.

<sup>255</sup> È interessante notare come le SS.UU. affermino la “compatibilità” dell’art. 39, d.lgs. n. 546/1992, con l’art. 295 c.p.c., nonostante (come visto nel paragrafo 4.5.1) la Relazione ministeriale affermasse che “l’articolo 39, circoscrivendo i limiti della sospensione nel processo tributario a quando sia presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone (ad eccezione della capacità di stare in giudizio), inibisce la sospensione dei processi tributari “nonostante l’oggettiva presenza di nessi di pregiudizialità-dipendenza”, preferendo procedere alla delibazione in via incidentale delle questioni diverse da quelle previste nel testo normativo, “evitando strumentali dilazioni del processo e inammissibili ritardi nella riscossione”. La Corte utilizza come argomento per non ammettere la sospensione del processo dipendente la diversità delle parti nei due processi, ma qualora il socio avesse partecipato al giudizio societario la sospensione sarebbe stata, dunque, possibile.

<sup>256</sup> Pubblicata, ad esempio, in *Giust. civ. Mass. 2006*, 3.

<sup>257</sup> Quello societario, che è pregiudiziale a quello dei singoli soci.

<sup>258</sup> Questo passaggio è di Cass., n. 14056/2006, riportato dalle Sezioni Unite al punto 2.3, pubblicata ad esempio in *Giust. civ. Mass. 2006*, 6.

Sul piano sostanziale (punto 2.4), sostengono le Sezioni Unite, accertamento del reddito societario e accertamenti dei redditi dei singoli soci sono “in evidente rapporto di reciproca implicazione (non si può accertare il secondo se non accertando il primo ed il primo condiziona l’accertamento del secondo). Sono due facce della stessa medaglia”. L’affermazione è sicuramente corretta, solo che nel prosieguo della motivazione essa verrà strumentalmente utilizzata per propugnare l’unicità del rapporto sostanziale tra società e soci, e quindi il litisconsorzio necessario, ma questa conseguenza non è necessitata dalla premessa: la Corte afferma che, in ragione dell’imputazione per trasparenza<sup>259</sup> del reddito sociale ai soci, sancito dall’art. 5, t.u.i.r., la difesa dei soci di fronte alla pretesa erariale “deve necessariamente trovare uno spazio processuale per interloquire sulla determinazione del reddito della società, altrimenti la presunzione si risolverebbe in una palese violazione del diritto di difesa e del principio di tassazione in base alla capacità contributiva (artt. 24 e 53 Cost.)”.

Non è normativamente previsto che questo “spazio” debba essere contestuale<sup>260</sup>, potendo i soci contestare l’accertamento societario anche *incidenter tantum* nel proprio giudizio sul reddito di partecipazione, anziché dover partecipare ad un litisconsorzio necessario. Eppure, l’affermazione del litisconsorzio necessario da parte delle Sezioni Unite era strumentale ad evitare la formazione di giudicati logicamente contrastanti in giudizi aventi ad oggetto fattispecie sostanziali quantomeno connesse. Per le Sezioni Unite, infatti, l’attività di accertamento svolta nei confronti della società non può essere disgiunta da quella relativa ai soci: “unica è la materia imponibile, seppur soggetta a diversa disciplina, in ragione del carattere reale dell’imposta locale<sup>261</sup>, rispetto al carattere personale dell’imposta statale (IRPEF); unico è il risultato dell’accertamento, sia che lo si consideri nel suo complesso in capo alla società, sia che lo si consideri come la somma dei redditi imputati ai singoli soci in conseguenza dell’accertamento societario”. Tuttavia, dal momento che il combinato disposto degli art. 5, t.u.i.r., e art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 non impone che all’attività di accertamento sul reddito della società segua necessariamente la notifica dei relativi avvisi a tutti i soggetti interessati<sup>262</sup>, e che di conseguenza l’accertamento relativo alla società non

---

<sup>259</sup> Che la Corte, forse non a caso, definisce “imputazione automatica”.

<sup>260</sup> Infatti, come già osservato, il litisconsorzio necessario tra soci e società di persone non è previsto dalla legge.

<sup>261</sup> ILOR, poi sostituita, con differenti meccanismi impositivi, dall’IRAP (v. par. 6.3).

<sup>262</sup> Si legge nella sentenza che “ragioni di buon andamento (inteso come economia e proficuità dell’azione amministrativa) e di imparzialità della pubblica amministrazione e di pari trattamento dei contribuenti (artt. 3 e 97 Cost.) fanno ritenere, però, che sarebbe buona regola ottimizzare gli effetti dell’impegno profuso nell’attività di accertamento, notificando i conseguenti avvisi a tutti i destinatari naturali e necessari, società e soci”. Viene richiamato, puntualmente,



può essere opposto ai soci che non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento societario, il Collegio osserva che l'accertamento "unitario" – nel significato di contestuale – "è un obbligo"<sup>263</sup>, conseguente alla configurazione della relazione tra accertamento societario e accertamenti singolari alla stregua di "un rapporto tributario sostanzialmente unico con pluralità di soggetti passivi, che trova poi la sua corretta collocazione processuale nell'ambito dell'istituto del litisconsorzio necessario originario".

Le Sezioni Unite puntano il dito sulla giurisprudenza che non ha colto la "sostanziale, inscindibile unicità" dell'oggetto dei vari giudizi e che invece, "preoccupata di prevenire possibili contrasti di giudicati, ha evidenziato l'esistenza del rapporto di pregiudizialità sostanziale tra le cause della società e quelle dei soci, subordinando l'esito di queste all'esito della prima" (punto 2.5). Inoltre, la Corte critica la molteplicità di processi in cui si è dissolta l'unicità del rapporto tributario sostanziale con pluralità di soggetti, instaurati su impugnazione dei singoli avvisi di accertamento: in sintesi, dunque, la decisione delle Sezioni Unite manifesta la convinzione, basata sull'interpretazione del combinato disposto degli articoli 5, t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, che quella dei redditi prodotti in forma associata sia una fattispecie sostanziale unitaria e inscindibile<sup>264</sup> che richiede, a livello processuale, una contestuale trattazione in un'unica causa.

Per la Corte la possibilità di utilizzare strumenti processuali per uniformare giudizi legati da nessi di pregiudizialità-dipendenza non è adeguata, sulla scorta dell'affermazione dell'unicità dell'oggetto dei vari giudizi, che è concettualmente differente da più giudizi tra loro connessi: in questi ultimi, i singoli giudizi sono autonomi, ma presentano degli elementi comuni che possono influenzarne gli esiti e di cui il giudice dovrebbe tenerne conto per non porre in essere giudicati logicamente contraddittori; nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, alla luce dell'affermato "rapporto tributario sostanzialmente unico con pluralità di soggetti passivi", nella logica della Corte non può trovare spazio una parcellizzazione dei

---

il parere n. 68 del 17 gennaio 1984 del Consiglio di Stato, nel punto in cui affermava che "pur non essendo espressamente prescritto da un obbligo specifico in tal senso [...] l'Amministrazione finanziaria deve notificare l'avviso di accertamento unitario anche ai singoli soci o associati, e tale estensione della notifica è nell'interesse della medesima Amministrazione, in quanto semplifica il contenzioso e le successive procedure di accertamento".

<sup>263</sup> Ciò che non è detto nella motivazione è che questo accertamento "unitario" (nel senso di contestuale) è un obbligo, "anche se è assente una prescrizione normativa in tal senso".

<sup>264</sup> L'uso dei termini "unicità", "inscindibile", "causa unica" sono, a mio modo di vedere, propedeutici all'affermazione dell'applicabilità del litisconsorzio necessario e quindi dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992; di analoga opinione è MUSCARÀ S., *L'eterogena vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle commissioni tributarie e primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, cit., p. 13, nota 37.

giudizi: se la fattispecie è unica, unico deve essere il giudizio, e l'istituto processuale deputato a garantire la contestualità (e unitarietà) del giudizio cui debbano partecipare più soggetti è il litisconsorzio necessario.

Da questi enunciati sembrerebbe che la *ratio* del litisconsorzio necessario in materia di redditi prodotti in forma associata sia da rintracciarsi nella fattispecie sostanziale "unica" sottostante che impone la presenza di tutti coloro ai quali essa fa riferimento, che è la classica *ratio* del litisconsorzio necessario in ambito civile, senonché a livello procedimentale l'attività dell'Amministrazione finanziaria non conferma quest'unicità, non essendoci l'obbligo di notificare l'avviso di accertamento del reddito societario anche ai soci, e a livello normativo l'unico indizio a conferma dell'orientamento delle Sezioni Unite sarebbe quell'"unico" atto mediante il quale si procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dagli enti di cui all'art. 5 t.u.i.r.

Ad ogni modo, la Corte provvede a censurare immediatamente la possibilità di motivare *per relationem* le sentenze relative all'accertamento dei soci con il riferimento alla motivazione della sentenza del giudizio societario, posto che quest'ultima non ha autorità di giudicato tra le parti<sup>265</sup> – non essendo i soci obbligati a parteciparvi. Ma oltre alla motivazione *per relationem*, la Corte esclude, tra gli strumenti processuali idonei a prevenire giudicati logicamente contrastanti, anche la sospensione necessaria del giudizio *ex art. 295 c.p.c.* (punto 2.5.2 della motivazione della sentenza), che "non sembra utilizzabile" nel caso dei redditi prodotti in forma associata. Le Sezioni Unite però, oltre a ricordare che essendo diverse le parti dei due giudizi – nel processo pregiudiziale relativo all'accertamento del reddito societario sono parti la società e l'Amministrazione finanziaria, mentre nei processi dipendenti relativi agli accertamenti dei redditi dei singoli soci le parti del giudizio sono i singoli soci e l'Amministrazione finanziaria – gli effetti della sentenza resa nel giudizio concernente la sola società non potrebbero vincolare, *ex art. 2909 c.c.*, i soci che non vi abbiano partecipato<sup>266</sup>, affermano che la vera ragione ostativa alla sospensione risiederebbe proprio nell'"unicità" dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, cercando in

---

<sup>265</sup> Secondo la Corte, questo è uno dei due presupposti che legittimerebbero la motivazione *per relationem*, oltre alla necessità che quest'ultima "riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata" (Cass., n. 14814/2008, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2008*, 6, 874; Cass., n. 14816/2008)

<sup>266</sup> E quindi, si afferma, "l'eventuale sospensione del processo relativo ai soci, non potendo avere un beneficio diretto dalla sentenza pronunciata nei confronti della società, si risolverebbe in un inutile pausa processuale, difficilmente conciliabile con il principio della ragionevole durata del processo", sancito dall'articolo 111 Cost.

tal modo di consolidare l'orientamento verso il litisconsorzio necessario. Sostiene la Corte, infatti, che "il rimedio della sospensione per pregiudizialità è efficace quando la progressione pregiudiziale si sviluppi tra le stesse parti e si presti al frazionamento, pur garantendo a tutti il diritto al contraddittorio in separati processi"<sup>267</sup>: nel caso dei redditi prodotti in forma associata, la sospensione per pregiudizialità-dipendenza non è invocabile, "perché nella specie l'accertamento, più che essere graduale, è unico" e "quando si è in presenza di un rapporto giuridico plurisoggettivo sul versante passivo, ma sostanzialmente unico, i cui presupposti devono essere ricostruiti attraverso un percorso logico-giuridico unitario, l'accertamento giudiziario non può che essere unico, nei confronti di tutti i soggetti interessati, nell'alveo di un unico, inscindibile rapporto processuale". Quindi, per le Sezioni Unite, il modulo dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata richiede l'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario.

La Corte difende, invece, la soluzione della riunione dei procedimenti connessi, prevista e disciplinata, per il processo tributario, dall'articolo 29 del d.lgs. n. 546/1992<sup>268</sup>, "che riguarda qualsiasi tipo di connessione (oggettiva, soggettiva, continenza, pregiudizialità)", poiché è quella che "meglio concilia tutte le diverse esigenze processuali (economia dei giudizi, rispetto del diritto al contraddittorio ed eliminazione del rischio di giudicati contrastanti)", e permette soprattutto di rispettare il litisconsorzio necessario ancorché non sia stato osservato sin dall'inizio del giudizio. Ai sensi dell'articolo 29, d.lgs. n. 546/1992, il Presidente di una delle sezioni della commissione tributaria dispone la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno "lo stesso oggetto o sono fra loro connessi" (comma 1): poi, il Presidente della commissione tributaria, d'ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei Presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi relativi ai ricorsi aventi lo stesso oggetto o connessi tra loro devono proseguire, riservando al presidente della sezione designata il compito di provvedere alla riunione (comma 2). In base al disposto dell'art. 29, sostiene la Corte, "il vincolo del litisconsorzio necessario può essere realizzato mediante la riunione dei ricorsi proposti separatamente dalla società e/o dei singoli soci, salvo disporre l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14, d.lgs. 546/1992, nei confronti dei soggetti che non hanno proposto ricorso per

---

<sup>267</sup> La Corte porta degli esempi di possibili giudizi in cui può esserci la sospensione per pregiudizialità-dipendenza: l'accertamento di una violazione e la conseguente applicazione della sanzione, l'accertamento della sussistenza dei presupposti per beneficiare di una agevolazione tributaria ed applicazione della stessa nei vari periodi d'imposta.

<sup>268</sup> La Corte precisa che nel giudizio di Cassazione si applica l'art. 274 c.p.c.

scelta o per mancata notifica del relativo avviso di accertamento”<sup>269</sup>. Anche in questo passaggio, però, le Sezioni Unite premono sull’“unicità” della causa relativa ai redditi prodotti in forma associata, i quali non riguarderebbero perciò procedimenti “connessi”, ma sarebbero bensì da trattare in un unico giudizio dinanzi ad un unico giudice. Pertanto, non si tratterebbe nemmeno di “riunire le cause connesse, ma di ricomporre l’unicità della causa”, frammentata dalla proposizione di ricorsi autonomi: “quando c’è litisconsorzio necessario”, statuisce la Corte, “la causa è unica e va proposta (o riunita) dinanzi ad un unico giudice”.

È la Corte ad affermare che in materia di redditi prodotti in forma associata sussiste un litisconsorzio necessario, ed è lei stessa ad imporre la trattazione contestuale della causa: le Sezioni Unite hanno costruito, con le loro argomentazioni, uno scenario che impone il litisconsorzio necessario per l’accertamento dei redditi prodotti in forma associata, senza che vi sia, come già ricordato, una esplicita disposizione normativa a riguardo.

A partire dal punto 2.6 della sentenza, la Corte, dopo aver precisato che l’articolo 14, d.lgs. n. 546/1992 ha disciplinato “in maniera espressa ed autonoma, nel processo tributario, l’istituto del litisconsorzio necessario” ed averne enunciato il contenuto, passa in rassegna la sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007, in cui era stata esposta l’idea dell’autonomia del litisconsorzio necessario nel processo tributario e alla quale aveva fatto riferimento il Presidente della V sezione civile, nel decreto di trasmissione, nel porre il problema dell’applicabilità del litisconsorzio necessario in tema di accertamento dei redditi prodotti in forma associata. Le Sezioni Unite riportano l’insegnamento contenuto in Cass., sez. un., n. 1052/2007, in virtù del quale l’istituto, nel processo tributario, “si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario, di cui all’art. 102 c.p.c., poiché non detta come quest’ultima, una norma in bianco, ma positivamente indica i presupposti nella

---

<sup>269</sup> In questo inciso al punto 2.5 della sentenza, emergono i due aspetti che hanno sollevato le più risonanti obiezioni della dottrina. Secondo la Corte, l’integrazione del contraddittorio *ex art. 14*, comma 2, dovrebbe essere disposta anche nei confronti dei soci che non hanno ricevuto l’avviso di accertamento o che, ricevendolo, hanno preferito non procedere ad una sua contestazione. Ammettendo l’ingresso nel processo di soggetti che *a)* hanno ricevuto l’avviso di accertamento ma non l’hanno impugnato, facendolo diventare definitivo e *b)* non hanno ricevuto l’avviso di accertamento, la dottrina (oggetto del paragrafo 5) sostiene, a ragione, che verrebbero aggirati i principi generali del processo tributario sull’impugnazione degli atti, conseguenza che appare inammissibile (come si vedrà) alla dottrina maggioritaria. Tra l’altro, proseguendo, la Corte afferma che “l’eventuale giudicato favorevole all’Amministrazione non potrà avere alcun effetto, ai fini IRPEF, nei confronti del socio al quale non sia stato notificato l’avviso di accertamento, presupposto necessario per realizzare in via esecutiva la pretesa fiscale” (v. Cass., sez. un., n. 16412/2007, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2007*, 7-8). In tal modo, nonostante la necessaria partecipazione al processo anche dei soci cui non sia stato notificato l’avviso di accertamento, che di conseguenza non avrebbero nulla da impugnare, l’Amministrazione finanziaria vittoriosa non potrebbe procedere alla riscossione nei confronti di tutti i soci, ma solo di quelli a cui è stato notificato l’avviso (oppure, se ancora nei termini, potrebbe notificare l’avviso di accertamento *ex post* e procedere, poi, alla riscossione).

inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso". La Corte ripropone, pertanto, l'idea dell'autonomia dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario rispetto all'omologo processualcivilistico proprio a ragione della maggior specificità dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, che rappresenta, secondo le Sezioni Unite, una guida rigorosa per l'interprete, in ragione dell'indicazione dell'"inscindibilità" dell'oggetto del ricorso, che dovrebbe essere risolutiva<sup>270</sup> del problema dell'applicabilità del litisconsorzio necessario nel caso dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata<sup>271</sup>. Nel caso di specie, infatti, la Corte non ha dubbi che l'oggetto del ricorso riguardi "inscindibilmente la società e i soci" - affermazione che non sorprende alla luce del lessico utilizzato precedentemente dalle Sezioni Unite ("causa unica", "accertamento unico", "rapporto giuridico plurisoggettivo ma sostanzialmente unico") – dal momento che l'accertamento del reddito societario ai fini ILOR "è lo stesso accertamento (frazionato) che interessa ai soci (ai fini IRPEF)"<sup>272</sup> e che, dunque, l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata rientri "nella specifica figura di litisconsorzio necessario originario, così com'è stata ricostruita e definita nella citata giurisprudenza di questa Corte".

Per le Sezioni Unite, "l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente nel processo *causa petendi* e

---

<sup>270</sup> La Corte prosegue affermando che: "sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi dell'art. 14, si configura 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 nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione". La peculiarità e l'autonomia del litisconsorzio necessario tributario, affermano le Sezioni Unite, sono "espressione dei principi di cui agli articoli 3 e 53 Cost., perché funzionali alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva". Il litisconsorzio tributario, si sostiene, sarebbe anche la "profilassi" al problema della parcellizzazione dei contenziosi tributari che abbiano ad oggetto una posizione comune ad una pluralità di soggetti obbligati, e si pone di conseguenza come ideale panacea di tutti i problemi del processo tributario con pluralità di parti, dai possibili esiti differenziati alla violazione della giusta imposizione.

<sup>271</sup> È già stato fatto presente (par. 3.1 e 3.2) come, se non per poche fattispecie, in dottrina non sia affatto pacifica l'interpretazione dell'articolo 14, comma 1, d.lgs. n.546/1992 e nemmeno, quindi, l'applicabilità del litisconsorzio necessario.

<sup>272</sup> "Infatti", per le Sezioni Unite, "sia la società, che i soci impugnano il medesimo accertamento e contestano l'obbligazione tributaria nel suo complesso e, conseguentemente, *pro quota*". Quest'idea è pur condivisibile, ma la critica centrale della dottrina (che sarà ripresa nel paragrafo 5) risiede nella mancanza di una previsione normativa che prescriva il vincolo del litisconsorzio necessario: posto che le conseguenze del mancato rispetto del litisconsorzio necessario – l'inutilità della sentenza pronunciata in assenza di anche solo uno dei litisconsorti necessari – sono di non poco conto, il *simultaneus processus* deve essere prescritto dalla legge (per tutti, GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 11/2008, p. 933 s.

*petitum* della domanda agita”, ed inoltre, la giurisprudenza della Corte “è ferma nel ritenere che il processo tributario abbia ad oggetto il rapporto tributario e non soltanto l’atto impugnato”<sup>273</sup>. Le Sezioni Unite della Cassazione cercano, così, di inserirsi nel dibattuto problema dell’oggetto del processo tributario, che vede contrapposta alla teoria dichiarativa, presentata come preferibile dalla Corte – in ragione della quale, come visto al paragrafo 4.4, il processo tributario avrebbe ad oggetto il rapporto tributario d’imposta – la teoria costitutiva, la quale sostiene che il processo tributario è esclusivamente un giudizio di annullamento di atti, non interessando il rapporto sottostante. Anche in questo caso, tuttavia, l’affermazione delle Sezioni Unite sembra essere solamente strumentale all’applicabilità del litisconsorzio necessario tributario nel giudizio relativo all’accertamento dei redditi prodotti in forma associata, posto che se il processo tributario fosse concepito come un giudizio di impugnazione di atti (teoria costitutiva) a poco rileverebbe l’asserita unicità del rapporto plurisoggettivo sostanziale tra società e soci, potendosi concludere solamente con l’eventuale annullamento dell’atto impugnato (accertamento societario o accertamento individuale) senza dare rilievo all’inscindibilità di cui all’art. 14, d.lgs. n. 546/1992. Affermando, invece che l’oggetto del processo tributario è “il rapporto tributario e non soltanto l’atto impugnato”, le Sezioni Unite tentano di affermare che l’inscindibilità dell’oggetto del ricorso in materia di accertamento dei redditi prodotti in forma associata è inevitabile, essendo dovuta all’identità dei motivi dedotti nei ricorsi dalle parti del rapporto tributario controverso, posto che, alla luce della giurisprudenza della Cassazione (Cass., sez. un., n. 1052/2007), “l’inscindibilità dell’azione tra più soggetti è verificabile tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell’obbligazione: *a*) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e *b*) siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati”. Nella medesima sentenza, la Corte affermava fermamente che “in tal caso, il fatto che l’impugnazione concerna la posizione comune ai diversi soggetti obbligati impone – in ragione della ricordata inscindibilità – un accertamento giudiziale unitario (con il conseguente litisconsorzio necessario) sulla fattispecie costitutiva dell’obbligazione”.

---

<sup>273</sup> Vengono citate dalle Sezioni Unite, a sostegno della teoria dichiarativa sull’oggetto del processo tributario, Cass., n. 16776/2005, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2005, 7/8* e Cass., n. 16293/2007, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2007, 7-8*).

La Corte punta così ad una valorizzazione dei motivi e delle questioni<sup>274</sup> posti dai ricorrenti a sostegno della propria pretesa, andando oltre al mero annullamento dell'atto autoritativo impugnato, che per le stesse Sezioni Unite è solo il momento introduttivo del processo, in quanto "il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato", e mirando a regolare l'intero rapporto tributario sottostante<sup>275</sup>.

Nel prosieguo, la Corte precisa che non sussiste invece litisconsorzio necessario tra società e soci, "quando il contribuente svolga una difesa sulla base di eccezioni personali<sup>276</sup>, come la qualità di socio o la decadenza dal potere di accertamento, o che riguardino la ripartizione del reddito tra i soci", operando, in quest'ultimo caso, il litisconsorzio necessario solo tra i soci.

Nella parte conclusiva della sentenza, le Sezioni Unite procedono ad un'ampia e dettagliata ricostruzione del litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, che trae origine dal combinato disposto degli articoli 5, t.u.i.r., e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973. "L'unicità dell'atto di accertamento ex art. 40, comma 2, e la consequenzialità del riparto tra i soci ex art. 5, costituiscono il presupposto unitario, che determina di per sé la situazione tipica del litisconsorzio necessario originario", anche qualora all'unitaria attività di accertamento non sia seguita la notifica dei relativi avvisi a tutti i soggetti interessati (società e soci). La Corte afferma, infatti, che "è sufficiente che venga notificato ed impugnato almeno un avviso di accertamento perché si verifichi il presupposto del litisconsorzio necessario, sempre che il ricorso riguardi l'accertamento dei fatti sulla base dei quali è stato determinato il reddito della società"<sup>277</sup> e il fatto che l'Amministrazione finanziaria non proceda alla notifica degli avvisi di accertamento a tutti i soggetti interessati – attività che non è obbligatoria, così come affermato anche dal parere del Consiglio di Stato,

---

<sup>274</sup> Le Sezioni Unite affermano che l'identificazione di che cosa sia l'oggetto del ricorso deve essere condotta "alla luce del combinato disposto di cui agli articoli 18, comma 2, lett. d) ed e)" che prescrivono due degli elementi che il ricorso deve contenere – l'oggetto della domanda e i motivi -, "19 e 24, del d.lgs. n. 546/1992".

<sup>275</sup> Tale posizione della Cassazione è fermamente criticata dalla dottrina: per ora, v. GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit., p. 933 s. e NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, cit., p. 771 s.

<sup>276</sup> Così com'era affermato in Cass., sez. un., n. 1052/2007.

<sup>277</sup> "In questo caso, la domanda giudiziale riguarda comunque tutti i soggetti destinatari, effettivi o virtuali dell'accertamento".

n. 68 del 1984, ma che costituisce un semplice onere per l'Amministrazione<sup>278</sup> – “non può impedire la celebrazione del giudizio nella completezza del contraddittorio”<sup>279</sup>. Corollario di quest'affermazione, è che “la mancata notifica dell'avviso di accertamento non impedisce la partecipazione del socio non notificato al giudizio litisconsortile, che comunque viene introdotto mediante impugnazione di un atto di imposizione, così come prevede l'articolo 19, del d.lgs. n. 546/1992”. Inoltre, “tale omissione, semmai, impedisce al Fisco, eventualmente vittorioso, di procedere alla riscossione nei confronti dei soggetti che, pur avendo partecipato al giudizio in veste di litisconsorti necessari, non abbiano ricevuto notifica del relativo avviso”<sup>280</sup>. Sarà semmai l'Amministrazione finanziaria, se ancora nei termini, a preoccuparsi di notificare gli atti impositivi ai soci, potendo mediante tale passaggio essere legittimata alla riscossione: “fino a quando il contribuente non sia destinatario di uno specifico atto a lui notificato, la sua partecipazione al giudizio appare necessaria ai fini dell'eventuale opponibilità nei suoi confronti dell'accertamento dei fatti contenuto nella sentenza, nel caso di successiva, ma tempestiva, notifica dell'avviso di accertamento”<sup>281</sup>.

L'ulteriore corollario di questa ricostruzione giurisprudenziale del litisconsorzio necessario – in base al quale il processo dev'essere necessariamente litisconsortile anche quando solo uno dei soci abbia ricevuto la notifica e abbia poi impugnato l'avviso di accertamento – si manifesta nella necessità che siano parti del giudizio anche quei soci nei cui confronti la

---

<sup>278</sup> Il medesimo principio è sancito nella già citata sentenza Cass., n. 20707/2007, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2007, 10*: “in tema di accertamento dei redditi prodotti in forma associata, di cui all'art. 5, t.u.i.r., l'unitarietà dell'accertamento ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalla società e ai fini delle imposte sui redditi dei singoli soci, prescritta dall'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, non comporta che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società debba essere, a pena di nullità, notificato ai singoli soci”.

<sup>279</sup> Posto che, come stabilito da Cass., sez. un., n. 1052/2007, punto 7 della motivazione, “l'ipotesi litisconsortile non è dipendente dalle scelte dell'Amministrazione finanziaria, nel senso che quest'ultima non può escluderla ricorrendo ad una serie di separati atti impositivi nei confronti dei singoli soggetti obbligati, laddove normativamente unica sia la fattispecie costitutiva dell'obbligazione e l'impugnazione proposta da parte di uno degli obbligati avverso l'atto separato a lui diretto investa la ragione comune a tutti gli altri con riferimento alla fattispecie rappresentata nell'atto impugnato”. È curioso come le Sezioni Unite facciano riferimento – alludendo forse all'art. 14, comma 1 – ad una fattispecie costitutiva dell'obbligazione “normativamente unica”, laddove norme che impongono litisconsorzi necessari tributari non sono presenti nella materia di cui alla sentenza n. 1052/2007, e tantomeno nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata.

<sup>280</sup> La Corte afferma, citando la sentenza n. 16412/2007 della Cassazione, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2007, 7-8*, che “la possibilità riconosciuta al contribuente di partecipare al giudizio nel quale sia litisconsorte necessario senza aver ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento (ma interessato a contrastare la pretesa fiscale ai fini dell'ILOR, ed anche dell'IRPEF se il relativo termine di decadenza non sia decorso) non sana i vizi della sequenza procedimentale dettata dalla legge per la realizzazione della singola pretesa tributaria”.

<sup>281</sup> “Ne deriva”, dunque, “che per rendere proficuo l'eventuale esito favorevole del giudizio litisconsortile, l'Ufficio finanziario competente ha l'onere di notificare l'avviso di accertamento a tutti i soggetti interessati” (punto 2.6 della motivazione, Cass., n. 14815/2008). La Corte precisa, inoltre, che “non è previsto un ordine della notifica degli avvisi di accertamento derivanti dall'attività unitaria e, quindi, la notifica e la impugnazione di uno qualsiasi degli avvisi stessi (riferito alla società o ad un socio), apre il giudizio alla partecipazione di tutti i litisconsorti”.



notifica dell'avviso di accertamento è avvenuta, ma che non abbiano provveduto ad impugnarlo, facendo decorrere i sessanta giorni per impugnare stabiliti dall'articolo 21, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, e lasciando così sopravvenire la definitività dell'atto. Le Sezioni Unite enunciano tale conseguenza argomentando a partire dal comma 6 dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992<sup>282</sup>: "il fatto che non sia più possibile il ricorso autonomo, e, tuttavia, la parte possa essere chiamata in causa legittimamente<sup>283</sup>, deve far ritenere che la sentenza favorevole al contribuente possa essere opposta all'Ufficio (nonostante la definitività dell'accertamento nei suoi confronti), ad esempio per impugnare la cartella esattoriale e gli atti successivi, con il solo limite dell'irripetibilità di quanto già pagato<sup>284</sup>". Diversamente, sostiene la Corte, "la chiamata in causa e l'eventuale partecipazione al giudizio del contribuente si risolverebbero in un'un'utile attività processuale": affermazione che, tuttavia, non tiene conto del perché, a titolo di esempio, esisterebbe nel processo civile l'istituto dell'intervento litisconsortile *ad adiuvandum* disciplinato dal comma 2 dell'articolo 105 c.p.c., in ragione del quale ciascuno "può altresì intervenire per sostenere le ragioni di alcuna delle parti, quando vi ha un proprio interesse". L'attività processuale, manifestantesi nella chiamata in causa o nell'intervento volontario del socio nei cui confronti l'avviso di accertamento sia già divenuto definitivo, non può definirsi "inutile". Come pacificamente ritenuto dalla dottrina processualcivilistica, i terzi che potrebbero avere un interesse a partecipare ad un giudizio nel quale non sarebbe loro possibile allargare il *thema decidendum* – situazione analoga a quella dei soci che non possono più impugnare il proprio avviso di

---

<sup>282</sup> Ex art. 14, comma 6, d.lgs. n. 546/1992: "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".

<sup>283</sup> Una delle conseguenze che più sgomenta la dottrina è proprio questa possibilità di "eludere" la definitività dell'atto. In più, le Sezioni Unite non argomentano coerentemente: è una loro affermazione quella per cui i soci nei cui confronti l'avviso sia divenuto definitivo devono essere parte del giudizio promosso anche solo da un socio, e che quindi possano "essere chiamati in causa legittimamente", ma non è una conclusione necessitata, perché nemmeno necessitata è l'inclusione del fenomeno dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata nel litisconsorzio necessario. Anzi, proprio tali incongruenze con i principi generali del diritto tributario fanno propendere a sfavore del litisconsorzio necessario la dottrina (così, ad esempio, BACCAGLINI L., *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario: l'unitarietà dell'accertamento delle dichiarazioni dei redditi ai fini ILOR e IRPEF è imposta anche sul piano processuale*, cit.; ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 62 s.; NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, cit., p. 771.

<sup>284</sup> Per la Corte, pertanto, gli atti divenuti definitivi ai sensi dell'art. 21, d.lgs. n. 546/1992, perché non impugnati entro il termine di decadenza, non sono autonomamente impugnabili (ex art. 14, comma 6), ma la sentenza favorevole al contribuente, che si formi nel giudizio in cui egli intervenga volontariamente o sia chiamato in causa come litisconsorte, è opponibile all'Amministrazione finanziaria, con il solo limite della non ripetibilità di quanto pagato, in virtù dell'"esaurimento degli effetti del rapporto tributario" (così Cass, n. 19850/2005, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2005*, 10).

accertamento per decadenza – sono molteplici<sup>285</sup> e si ricollegano sempre ad una situazione di dipendenza rispetto alla *res iudicanda*: diventa difficile, pertanto, sostenere con l'Amministrazione finanziaria che dev'esserci per forza una sorta di rimessione in termini del socio nei cui confronti l'atto sia divenuto definitivo, pena l'inutilità dell'attività processuale descritta dal comma 6 dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992.

Al termine del punto 2.6 della motivazione, la Corte stabilisce quali sono le conseguenze del processo celebrato senza la regolare instaurazione del contraddittorio<sup>286</sup>. Innanzitutto, il giudice "ha il dovere di controllare *ex officio* il rispetto del principio del contraddittorio, a prescindere dalle eccezioni delle parti che non interferiscono sul compito officioso del giudice di rilevare, sulla scorta del contenuto della domanda e degli elementi da essa offerti, la mancata osservanza degli inderogabili canoni di cui agli artt. 101 e 102 c.p.c., rientrando nell'ambito dell'espletamento di tale compito anche l'individuazione delle norme applicabili al caso concreto, indipendentemente dalle prospettazioni delle parti"<sup>287</sup>. Nel caso il giudice riscontri la mancanza di uno o più litisconsorti necessari, ai sensi del comma 2 dell'art. 14, d.lgs. n. 546/1992, "ordina l'integrazione del contraddittorio" mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza. Qualora, affermano le Sezioni Unite al termine del punto 2.6 della motivazione, l'ordine di integrazione del contraddittorio non sia adempiuto, si determina "la nullità di tutte le attività processuali conseguenti (artt. 156 e 159 c.p.c.) ed il regresso del processo in primo grado". Ed è in tal senso, secondo la Corte, che nel caso di specie i giudici di appello della commissione tributaria regionale avrebbero dovuto

---

<sup>285</sup> Per tutti, CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, vol. II, *Il processo di primo grado e l'impugnazione delle sentenze*, cit., p. 49. Le categorie di terzi legittimati all'intervento adesivo (*ad adiuvandum*) nel processo civile sono: a) terzi cui la sentenza resa *inter alios* sarebbe comunque opponibile come giudicato, pregiudicando il diritto di difesa (ad esempio, la sentenza di nullità o di risoluzione resa tra locatore e conduttore, rispetto al diritto del subconduttore al godimento del bene); b) terzi titolari di un rapporto dipendente, che non sarebbero vincolati dal giudicato reso *inter alios*, ma che subirebbero comunque una debole efficacia "riflessa" (ad esempio, è il caso del venditore, non intervenuto né chiamato in causa nel giudizio di evizione tra acquirente e molestante, e convenuto poi dall'acquirente soccombente che azioni la garanzia per evizione ex art. 1485 c.c.: il venditore, per non soccombere a favore dell'acquirente, deve dimostrare che vi erano ragioni sufficienti affinché la domanda del molestante venisse rigettata, ma potrebbe evitare tutto ciò intervenendo nel processo tra acquirente e molestante in aiuto dell'acquirente, per contribuire al rigetto della domanda); c) terzi titolari di rapporti dipendenti ai quali la sentenza resa tra le parti del rapporto principale non è opponibile, ma se favorevole alla parte "adiuvata" assicura l'assenza di pretese nei propri confronti (ad esempio, è il caso del fideiussore rispetto al giudizio instaurato dal comune creditore contro il debitore principale); d) terzi non titolari di rapporti dipendenti, ma il cui interesse (qualificato) all'esito del giudizio emerge da norme sostanziali o processuali (ad esempio, nell'ambito dell'art. 2740 c.c., il creditore del convenuto ha interesse che quest'ultimo si difenda adeguatamente in modo da non pregiudicare la sua garanzia patrimoniale generica). Vi sono, pertanto, numerosi interessi sottostanti, e l'attività processuale non è "inutile".

<sup>286</sup> Il regime giuridico della sentenza è, tuttavia, peculiare (v. paragrafo 5), proprio in ragione dell'ammissibilità dei "giudicati parziali".

<sup>287</sup> Così Cass., n. 10130/2005, pubblicata in *Giust. civ. Mass. 2005*, 5.

provvedere, ai sensi dell'art. 354 c.p.c.<sup>288</sup>: essi “avrebbero dovuto rilevare l'esistenza del litisconsorzio necessario originario e rimettere la causa in primo grado per la celebrazione del giudizio nel rispetto di quanto dispone l'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992” (punto 2.7 della motivazione della sentenza).

Nel caso di specie, D.A. e L.R. chiedono la sospensione del giudizio riferito ai soci – entrambi sono soci al 50% della società A. & C. s.n.c. – in attesa della decisione definitiva e pregiudiziale riferita alla società<sup>289</sup>. Il Collegio, nella fattispecie oggetto del giudizio, ravvisa però un litisconsorzio necessario di cui non hanno tenuto conto i giudici di merito: di conseguenza, va rilevato anche *ex officio* il difetto di integrità del contraddittorio, con la conseguente retrocessione del giudizio in primo grado: “il ricorso deve essere accolto, in quanto l'intero rapporto processuale si è sviluppato in violazione dell'articolo 14 del d.lgs. n. 546/1992, quindi va cassata la sentenza impugnata e quella di primo grado e la causa va rinviata alla Commissione tributaria provinciale, per la celebrazione del giudizio di primo grado nei confronti di tutti i litisconsorti necessari” e, inoltre, “il giudice del rinvio dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14, comma 2, d.lgs. n. 546/1992” (punto 2.9 della motivazione)<sup>290</sup>.

La Corte, con l'inciso successivo – “l'eventuale formazione di giudicati parziali (riferiti, cioè, a singole posizioni) sarà valutata tenendo conto dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 c.c.” – dimostra la consapevolezza che alcuni giudizi, instaurati dai singoli soci, potrebbero essersi già conclusi e le relative sentenze essere già passate in giudicato; successivamente, passa in rassegna questi limiti soggettivi del giudicato, enunciando che “il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di essere parte nello stesso: il terzo, se una norma lo prevede (come l'art. 1306 c.c.) può beneficiare del giudicato *inter alios*, ma non

---

<sup>288</sup> Ai sensi dell'art. 354, comma 1, c.p.c.: “[...], il giudice d'appello non può rimettere la causa al primo giudice, tranne che dichiarare nulla la notificazione della citazione introduttiva, ovvero riconosca che nel giudizio di primo grado doveva essere integrato il contraddittorio o non doveva essere estromessa una parte, ovvero dichiarare la nullità della sentenza di primo grado a norma dell'art. 161 secondo comma”.

<sup>289</sup> Al punto 2.8 della sentenza, la Corte afferma che “D. e L. sostanzialmente contestano l'accertamento notificato alla società”, oltre a chiedere la sospensione del giudizio relativo ai soci. I ricorrenti contestavano in realtà gli avvisi di accertamento singolari, i quali però giocoforza dipendono dall'avviso di accertamento societario.

<sup>290</sup> Al punto 2.10 della motivazione, la Cassazione evidenzia come il principio della ragionevole durata del processo non possa “essere di ostacolo alla totale cancellazione del processo celebrato in violazione del principio del contraddittorio”, poiché la ragionevole durata del processo “è un valore solo nella misura in cui sia funzionale all'effettività della tutela giurisdizionale, la quale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di un'omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici”. Il medesimo argomento era stato utilizzato dalle SS.UU. al punto 5 della motivazione di Cass., sez. un., n. 1052/2007.

può esserne pregiudicato”. Questa conclusione vale ancor di più in ambito tributario, dove a circoscrivere l’estensione provvedono gli atti notificati dall’Amministrazione finanziaria, ancor prima dei limiti soggettivi del giudicato. Nel caso di specie, il giudicato di annullamento dell’avviso di accertamento notificato alla società “fa stato nel processo relativo ai soci, in ragione del carattere oggettivamente pregiudiziale dello stesso, in relazione al quale la mancata partecipazione al giudizio dei soci non è stato di alcun pregiudizio agli stessi”, i quali beneficiano dell’annullamento dell’accertamento societario.<sup>291</sup> In definitiva, le Sezioni Unite affermano che l’annullamento dell’avviso di accertamento relativo al reddito societario è efficace nei confronti di tutti i soci, “i quali possono opporlo all’Amministrazione finanziaria, che è stata parte in causa del relativo processo”, a meno che l’annullamento dell’avviso in questione sia stato pronunciato a causa della tardiva notifica dell’atto impositivo o per altra causa non riferibile ai soci (in tali casi l’accertamento societario recupererebbe una certa autonomia, venendo annullato per cause formali o temporali). Inoltre, “gli effetti del giudicato di annullamento non si estendono al socio nei cui confronti sia intervenuto, intanto, un giudicato diretto di segno contrario, che abbia avallato l’accertamento effettuato dall’Ufficio”<sup>292</sup>. È chiaro, infine, che le sentenze passate in giudicato, i cui effetti non siano estendibili a causa dei limiti soggettivi del giudicato (relative alla società o ai singoli soci), devono in qualche modo essere tenute in considerazione dal giudice del rinvio: per la Corte, pur non producendo gli effetti tipici del giudicato sostanziale, esse “non sono *tamquam non esset*” anche se “il contenuto della decisione prodotta in giudizio dovrà essere oggetto di autonoma valutazione e di specifica motivazione, come accade per la produzione di qualsiasi documento rilevante nel giudizio, esclusa, quindi, la possibilità della mera motivazione *per relationem*”<sup>293</sup>.

In conclusione, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza 4 giugno 2008, n. 14815, ravvisano un’ipotesi di litisconsorzio necessario tributario tra tutti i soci e la società “nel caso in cui venga proposto ricorso avverso un avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi di una società di persone, o avverso un avviso di rettifica notificato ad un socio in

---

<sup>291</sup> La Corte sostiene che “la pregiudizialità dell’accertamento non subisce i limiti soggettivi del giudicato nei confronti dei soggetti i quali, per quanto non abbiano partecipato al contraddittorio, siano totalmente vittoriosi”: quindi “l’annullamento dell’avviso di accertamento notificato alla società, giova ai soci che non hanno partecipato al giudizio, in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio”.

<sup>292</sup> Così Cass., n. 3306/2003.

<sup>293</sup> Principio contenuto in Cass., n. 14816/2008.

conseguenza della rettifica del reddito della società, purché il ricorso venga proposto per contestare il reddito della società o le modalità del suo accertamento”; ricorre, invece, litisconsorzio necessario tra tutti i soci, con esclusione della società, “quando il ricorso introduttivo abbia ad oggetto la mera ripartizione del reddito di partecipazione” e quindi gli altri soci “hanno interesse a contrastare la tesi del ricorrente, il cui accoglimento determina un incremento del loro carico fiscale”; non sussiste, infine, litisconsorzio necessario “quando il contribuente svolga una difesa sulla base di eccezioni personali” e “quando venga eccepita, da chiunque (società o soci), la intempestività della notifica dell’avviso di accertamento e, quindi, la decadenza dell’Ufficio dal potere impositivo nei confronti del singolo destinatario dell’atto”.

Di conseguenza, le Sezioni Unite pronunciarono il seguente principio di diritto: “l’unitarietà dell’accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all’art. 5, t.u.i.r. e dei soci delle stesse (art. 40 del d.p.r. n. 600/1973) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società e i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992) perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all’obbligazione dedotta nell’atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell’obbligazione; trattasi pertanto di fattispecie di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che: *a*) il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare l’integrazione del contraddittorio (a meno che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi dell’art. 29 del d.lgs. n. 546/1992); *b*) il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui all’art. 101 c.p.c. e art. 111, secondo comma, Cost., e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d’ufficio”.

## 4.6 Controversie relative al regime di consolidato fiscale.

Un'ulteriore manifestazione del litisconsorzio necessario nel diritto tributario è quella prevista direttamente dal legislatore<sup>294</sup> nel 2010, il quale, novellando il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ha introdotto una disciplina processuale particolare per quelle società che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, prevista dall'art. 117 del testo unico delle imposte sui redditi (t.u.i.r.).

Le società fra le quali sussiste un rapporto di controllo<sup>295</sup>, tale per cui la controllante disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, hanno la possibilità di optare per un meccanismo di determinazione unitaria dell'imponibile ai fini IRES<sup>296</sup> - il consolidato fiscale nazionale -, imputando il reddito complessivo globale del gruppo, corrispondente alla somma algebrica dei redditi e delle perdite generati dalle società partecipanti, in capo ad un unico soggetto controllante (cd. consolidante) in modo tale da valorizzare l'unitarietà del fenomeno economico<sup>297</sup> e di dare un significato fiscale alla creazione di un gruppo d'impresa, consentendo di compensare gli utili prodotti da alcune società con le perdite delle altre.

Nel consolidato fiscale è la società controllante, pertanto, ad emergere come soggetto responsabile del corretto adempimento dell'imposta, senza per ciò solo assorbire le posizioni

---

<sup>294</sup> Ai sensi dell'art. 35, decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, vengono introdotti l'art. 40-*bis*, d.p.r. n. 600/1973, rubricato "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale" e l'art. 9-*bis*, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, rubricato "Soggetti aderenti al consolidato nazionale".

<sup>295</sup> Ai sensi dell'art. 117, t.u. 22 dicembre 1986, n. 917, "la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata [...] fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, numero 1), c.c., con i requisiti di cui all'articolo 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo". Il requisito del controllo è specificato dall'art. 120, comma 1, t.u. n. 917/1986: "si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata: a) al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50%, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'art. 2346 c.c.; b) al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50% da determinarsi relativamente all'ente o società controllante [...]".

<sup>296</sup> Così PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2010, p. 1189. Come precisato dall'Amministrazione finanziaria stessa nella circolare n. 60/E del 31 ottobre 2007, "l'adesione alla tassazione di gruppo ha carattere facoltativo e può interessare anche soltanto alcune società del gruppo (c.d. principio del *cherry picking*)".

<sup>297</sup> Così FICARI V.,  *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, in *Rass. trib.*, 6/2012, p. 1413, il quale precisa che la *holding* è un "veicolo formale" per unificare davanti al fisco le diverse posizioni debitorie e creditorie emergenti dalle dichiarazioni presentate dalle varie società partecipanti al gruppo.

giuridiche soggettive di ciascuna società controllata<sup>298</sup>. Se, infatti, ai sensi dell'articolo 122 del testo unico delle imposte sui redditi, è la società controllante a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato (calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato) e a liquidare l'imposta di gruppo, le controllate non sono esenti da obblighi propri<sup>299</sup> e concorrono all'adempimento dell'obbligazione tributaria del consolidato.

La conferma della necessaria cooperazione fra controllante e controllate, e dell'autonomia di ciascuna società, è rilevabile nella disciplina della responsabilità, nell'ipotesi di accertamento di una maggiore imposta (ed eventualmente di sanzioni) emergente all'esito dei controlli dell'Amministrazione finanziaria. L'articolo 127 del t.u.i.r. stabilisce, infatti, che ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile: *a)* solidalmente, con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122, relativamente alla propria dichiarazione dei redditi comunicata alla società controllante; *b)* in via esclusiva, per la sanzione correlata alla maggior imposta accertata<sup>300</sup>.

La disciplina della responsabilità nel consolidato fiscale ha condotto la dottrina<sup>301</sup> ad includere il rapporto tra consolidante e consolidate nello schema della sostituzione

---

<sup>298</sup> PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 sostiene la "persistente presenza di una distinta e autonoma soggettività passiva di ciascuna delle società partecipanti al consolidato".

<sup>299</sup> E, anzi, PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s., afferma che le controllate sono i "soggetti passivi del rapporto obbligatorio d'imposta" e nella circolare 60/E si precisa che "la *Fiscal Unit* non assurge ad autonomo soggetto d'imposta e che le singole società che aderiscono al consolidato mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria, con conseguenti obblighi a loro carico nei confronti dell'Amministrazione finanziaria". In particolare, ai sensi dell'articolo 121, testo unico delle imposte sui redditi (n. 917/1986) "ciascuna società controllata deve: *a)* compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti e degli acconti autonomamente versati; *b)* fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto; *c)* fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione".

<sup>300</sup> La responsabilità principale è, ad ogni modo, della controllante. Ai sensi dell'art. 127, comma 4, t.u.i.r., la rivalsa della società controllante nei confronti delle controllate, dalle cui inesatte dichiarazioni discende la maggior imposta, è solamente "eventuale", potendo la consolidante decidere, eventualmente, di non gravare le consolidate della responsabilità ex art. 127.

<sup>301</sup> PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s., il quale sostiene che "la misura della responsabilità solidale della società consolidata resta circoscritta all'imposta teorica discendente dalla rettifica della propria dichiarazione"; FICARI V.,  *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, cit., p. 1413 condivide l'impressione che nel consolidato fiscale ci si trovi dinanzi ad un ipotesi di sostituzione tributaria "attenuata", dovuta alla "eventualità" della rivalsa ex art. 127, co. 4, t.u.i.r rispetto

tributaria, in ragione del fatto che la responsabilità solidale prevista dall'art. 127 t.u.i.r. è analoga a quella prevista, in via generale, dall'art. 35, d.p.r. n. 602/1973, il quale dispone che quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido. Il legislatore, così, ha creato un articolato sistema di responsabilità, in virtù del quale la società controllante è sì responsabile per la maggiore imposta complessiva globale del gruppo, accertata dall'Amministrazione finanziaria, e derivante dalle rettifiche da quest'ultima eseguite sulle dichiarazioni delle singole controllate, ma queste ultime sono altresì responsabili, in solido con la controllante, per quella quota della maggiore imposta derivante dalla rettifica operata sulle proprie dichiarazioni.

In dottrina<sup>302</sup> non si è avuta alcuna difficoltà nel ricondurre la relazione tra società consolidante e società consolidate allo schema della pregiudizialità-dipendenza, che qui sussisterebbe fra due fattispecie giuridiche sostanziali differenti: la prima - di cui ce ne possono essere molteplici a seconda di quante società sono presenti nel gruppo - facente capo a ciascuna controllata, che esprime la capacità contributiva della singola società consolidata; la seconda, riferibile alla controllante, che somma al suo interno tutte le prime - dalle quali, pertanto, dipende - determinando il reddito complessivo globale del gruppo, sul quale dev'essere calcolata l'imposta dovuta.

Secondo dottrina autorevole<sup>303</sup>, è proprio in ragione di questo rapporto di pregiudizialità-dipendenza che il legislatore, per il caso in cui venga contestata alla consolidante o alle

---

alla rivalsa obbligatoria prevista dall'art. 64, co. 1, d.p.r. n. 600/1973. Si ricordi che, comunque, l'art. 64 prescrive che il sostituto "deve esercitare la rivalsa", a meno che non sia diversamente stabilito in modo espresso (come è, appunto, diversamente stabilito dall'art. 127 t.u.i.r.).

<sup>302</sup> PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s.; FICARI V.,  *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, cit., p. 1413 sostiene l'esistenza di un "chiaro nesso di pregiudizialità-dipendenza tra le posizioni di coobbligazione solidale della controllante e della controllata"; analogamente RAGUCCI G., *Il processo tributario con pluralità di parti (art. 14, D.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 221.

<sup>303</sup> FICARI V.,  *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, cit., p. 1413 s., afferma che proprio l'aver previsto il litisconsorzio necessario ex art. 40-bis "conferma una ricostruzione dell'obbligazione tributaria conseguente alla determinazione del reddito complessivo, secondo le regole di consolidamento e di dichiarazione fissate nell'art. 122, t.u.i.r., in termini di pregiudizialità-dipendenza", facendo intendere di conseguenza che in tutti i casi di rapporti segnati da un nesso di pregiudizialità-dipendenza dovrebbe sussistere un litisconsorzio necessario; analogamente, PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s., sostiene che anche prima dell'introduzione dell'art. 40-bis, "il rapporto di pregiudizialità-dipendenza che astringe l'obbligazione della società controllata a quella della controllante" imponeva che l'avviso di accertamento diretto alla società controllata fosse notificato anche alla società consolidante: "tale adempimento appare assolutamente necessario onde [...] dare la possibilità a tale soggetto di prendere posizione sull'accertamento degli



consolidate una maggior imposta<sup>304</sup>, accertata dall'Amministrazione finanziaria, ha disposto all'articolo 40-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 che "le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale" e che, in caso di impugnazione dell'unico avviso di accertamento in rettifica, "la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari".

Prima della novella del 2010, la rettifica delle dichiarazioni delle società che avessero optato per il regime del consolidato fiscale doveva avvenire necessariamente con avvisi di accertamento distinti<sup>305</sup>: il primo, denominato avviso di accertamento di primo livello, era diretto alla società controllata – o ad una pluralità di esse, se le dichiarazioni inesatte erano molteplici - con l'obiettivo di rettificare la relativa dichiarazione, mentre il secondo – avviso di accertamento di secondo livello – era destinato alla società controllante, al fine di rettificare di conseguenza la dichiarazione di consolidamento. Con l'introduzione dell'art. 40-

---

elementi della fattispecie pregiudiziale costituenti co-elementi della fattispecie su cui poggia l'obbligazione dipendente facente capo alla consolidante medesima".

L'Autore, tuttavia, sostiene che essendo il consolidato fiscale, nell'eventuale fase patologica – cioè qualora emergano delle responsabilità ex art. 127 t.u.i.r. – espressione della solidarietà tributaria, e non essendo accettabile nell'ordinamento tributario una riflessione *tout court* degli effetti di un giudicato ottenuto da uno dei coobbligati nei confronti degli altri, pena un'inaccettabile compressione del diritto di difesa di ciascun contribuente, la soluzione, sia per le obbligazioni solidali tributarie in genere, sia per il consolidato fiscale in specie, "non possa che essere individuata entro il novero degli istituti attuativi del *simultaneus processus* tra i vari coobbligati in solido e l'Amministrazione finanziaria, giacché essa s'appalesa l'unica che consenta di conseguire ad uno stesso tempo: a) sia la giusta composizione dell'intero insieme degli interessi investiti, nella misura in cui garantisce il pieno rispetto del diritto di difesa di tutti i coobbligati e b) sia l'imparzialità dell'azione pubblica, assicurando che entrambi i rapporti (tanto quello principale quanto quello dipendente) siano definiti uniformemente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria". PADOVANI, fin qui, non precisa l'istituto processuale da utilizzare per creare il *simultaneus processus*; poco dopo, però, afferma che "la specifica modalità tecnica da adottare al fine di realizzare il suddetto *simultaneus processus* non possa che individuarsi nel litisconsorzio necessario", riprendendo pertanto l'insegnamento di FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, TORINO, 1968, p. 340 ss., il quale propugnava il litisconsorzio necessario nell'ambito delle obbligazioni solidali.

Come già visto, tuttavia, nei paragrafi 4.3 e 4.4, l'opinione dottrinale maggioritaria e l'orientamento giurisprudenziale consolidato pendono a sfavore del litisconsorzio necessario nelle obbligazioni solidali, propendendo per l'applicazione delle regole civilistiche ex artt. 1292 ss., c.c.

Si manifesta, ancora una volta, quell'*ansia*, ben puntualizzata da CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., volta ad evitare ad ogni costo giudicati logicamente contrastanti in ambito tributario, giustificata dalla condivisibile volontà di far valere il principio costituzionale di "giusta" imposizione, ma che rischia di rendere estremamente gravoso il lavoro delle commissioni tributarie e dell'Amministrazione finanziaria, sia dal punto di vista dell'effettività dell'attività di imposizione, sia alla luce della non sistematicità della disciplina del processo tributario dovuta, ad esempio, alla possibilità di aderire all'accertamento proposto dall'Amministrazione finanziaria anche da parte di uno solo dei soggetti coinvolti nel litisconsorzio necessario.

<sup>304</sup> L'art. 40-*bis*, co.1, d.p.r. n. 600/1973, stabilisce che "ai fini dell'imposta sul reddito delle società, il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche, spettano all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione".

<sup>305</sup> PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s.

*bis* si è giunti ad un'unificazione dei precedenti e distinti livelli di accertamento, che vengono convogliati in un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante e con il quale viene determinata la maggiore imposta accertata relativamente al reddito complessivo globale. Nel caso in cui i destinatari dell'avviso di accertamento volessero proporre ricorso dinanzi alle commissioni tributarie, il comma 2 dell'articolo 40-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 prescrive che venga instaurato un litisconsorzio necessario tra la società consolidata, la cui dichiarazione inesatta ha portato alla rettifica, e la consolidante che è responsabile del corretto adempimento delle obbligazioni tributarie di tutte le partecipanti al regime del consolidato fiscale.

Parte della dottrina ha accolto favorevolmente la novità legislativa del litisconsorzio necessario, descrivendola come la parte più innovativa della disposizione<sup>306</sup>, idonea a scongiurare il rischio di giudicati diversi formati nei confronti di controllante e controllate<sup>307</sup>: in questi interventi dottrinali è evidente quella predilezione per il litisconsorzio necessario, quale strumento da utilizzare per armonizzare i giudicati all'interno dell'ordinamento tributario, che tuttavia viene criticata da autorevole dottrina<sup>308</sup>, in disaccordo con l'applicazione del litisconsorzio necessario in tutti i casi di pregiudizialità-dipendenza tra fattispecie, posto che, come già evidenziato<sup>309</sup>, quest'ultimo si rivela certamente uno strumento efficace nel prevenire ed eliminare ogni eventuale conflitto logico

---

<sup>306</sup> Così PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s.

<sup>307</sup> Così FICARI V., *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, cit., p. 1413 s.

<sup>308</sup> GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit., p. 933 è critico, come già sottolineato, relativamente al nuovo modello di litisconsorzio necessario elaborato dalla Corte, con riferimento ai redditi prodotti in forma associata. Se lì, però, la critica appariva puntuale, poiché si rivolgeva all'attività "normativa" della Cassazione che, in assenza di una disciplina normativa espressa in tal senso, propugnava il litisconsorzio necessario tra società e soci in ragione dell'unico atto con il quale, ai sensi dell'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, devono essere rettificata le dichiarazioni di società e soci, per il consolidato fiscale la previsione legislativa del litisconsorzio necessario è presente (art. 40-*bis*, comma 2), persistendo, tuttavia, le perplessità per il nuovo corso giurisprudenziale (inaugurato dalla sentenza n. 1052/2007 e proseguito con la sentenza n. 14815/2008) che, per CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., ha portato all'intervento legislativo del 2010, il quale "sembra rivelarsi cartina di tornasole di una serie di problematiche latenti e contraddittorie irrisolte emergenti dal filone giurisprudenziale appena esaminato: e ciò nella misura in cui regime di trasparenza e regime di consolidamento, pur non potendosi considerare rigorosamente speculari l'uno rispetto all'altro, hanno comunque dei profili di affinità significativi laddove vedono entrambi, seppur in misura diversa, ricorrere un meccanismo normativo di scissione tra soggetto/soggetti di riferibilità della base imponibile e soggetto/soggetti di riferibilità-imputazione degli obblighi impositivi conseguenti"; analogamente RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, MILANO, 2013, p.87. BASILAVECCHIA M., *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, in *Corr. trib.*, 37/2010, p. 3080 afferma che "pur condividendo in linea generale le perplessità di chi critica il ricorso allo schema del litisconsorzio necessario per risolvere questa tipologia di problemi, occorre prendere atto che, allo stato dell'evoluzione giurisprudenziale, la soluzione affermata dalle Sezioni Unite per l'accertamento degli enti trasparenti non poteva non essere utilizzata anche per l'accertamento del gruppo": pertanto la scelta normativa andrebbe "compresa e giustificata".

<sup>309</sup> In GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, cit., p. 189 s.

tra giudicati<sup>310</sup>, ma potrebbe finire con il pregiudicare l'attività impositiva dell'Amministrazione finanziaria, qualora emergano, successivamente alla scadenza del termine per le notifiche degli avvisi di accertamento, soggetti che dovevano essere parti del litisconsorzio, ma che non furono raggiunti dall'avviso<sup>311</sup>.

La fattispecie del consolidato fiscale appare, tuttavia, idonea a giustificare il litisconsorzio necessario. Ferma restando la difficoltà interpretativa dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, è plausibile che l'unico atto, con il quale viene notificato l'accertamento della maggiore imposta, riguardi "inscindibilmente" più soggetti, i quali sono legati dall'opzione esercitata a favore del regime di consolidamento, come prescrive l'art. 117, comma 1, t.u.i.r. Peraltro, e a differenza dell'ipotesi dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata imputati per trasparenza direttamente ai soci<sup>312</sup>, nel consolidato fiscale le società parte del gruppo sono obbligate al pagamento dell'IRES, sia che scelgano di optare per il regime di consolidamento, sia che preferiscano l'autonomia fiscale. È da sottolineare, inoltre, come il fatto che solamente quelle società che scelgano volontariamente di aderire al regime di consolidamento entrano nel consolidato fiscale di gruppo, lascia intendere che esse siano consapevoli della previsione del litisconsorzio necessario, e dunque sappiano che, in caso di ricorso, debbano tutte essere parti del processo.

Le perplessità relative all'articolo 40-*bis*, tuttavia, persistono, e non in ragione della fattispecie sostanziale cui fa riferimento, bensì per l'incompatibilità con il sistema dell'ordinamento tributario vigente. Congiuntamente all'articolo 40-*bis*, il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 ha introdotto anche l'articolo 9-*bis*<sup>313</sup> al d.lgs. n. 218/1997 relativo all'accertamento con adesione, il quale prescrive che nel caso in cui una società del gruppo voglia prendere parte ad un accertamento con adesione, al relativo procedimento devono partecipare sia la consolidata che la consolidante. La norma è perfettamente coerente con il sistema finora

---

<sup>310</sup> "Peraltro, in assoluto, ineliminabile", come afferma GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit., p. 933, e il riferimento è sempre alla procedura di accertamento con adesione prevista dal d.lgs. n. 218/1997

<sup>311</sup> Come visto al paragrafo 4.3.

<sup>312</sup> Dove, la società è fiscalmente trasparente mentre i soci sono soggetti all'IRPEF (solo se società di capitali sono socie della società di persone, allora tali soci saranno obbligati per l'IRES).

<sup>313</sup> "Soggetti aderenti al consolidato nazionale"; in base al comma 1: "Al procedimento di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche previste dal comma 2 dell'articolo 40-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, partecipano sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche, innanzi all'ufficio competente di cui al primo comma dell'articolo 40-*bis* stesso, e l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona qualora gli adempimenti di cui all'articolo 9 del presente decreto siano posti in essere anche da parte di uno solo dei predetti soggetti".

descritto e introdotto con l'art. 40-*bis*, ma presenta un corollario che rivelerebbe l'incoerenza dell'intera disciplina, così come sostenuto sia dalla dottrina contraria al litisconsorzio necessario previsto dall'art. 40-*bis*<sup>314</sup>, sia da coloro che hanno accolto favorevolmente la novità legislativa<sup>315</sup>. Lo stesso comma 1, art. 9-*bis*, d.lgs. n. 218/1997 prevede che anche solo una delle società partecipanti al consolidato fiscale possa perfezionare l'adesione all'accertamento, mediante il versamento delle somme dovute da eseguirsi entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di cui all'art. 7, d.lgs. 218/1997, vanificando in tal modo il litisconsorzio necessario che, ai sensi dell'art. 40-*bis*, è richiesto per il giudizio in cui venga impugnato l'avviso di accertamento che rettifica la dichiarazione. Infatti, qualora anche una sola società estinguesse la propria obbligazione IRES mediante l'adesione, verrebbe meno per definizione il litisconsorzio necessario, mancando una società la cui dichiarazione è parte integrante nella determinazione dell'imposta complessiva.

La previsione del litisconsorzio necessario appare, di conseguenza, contraddetta dalla possibilità di un accertamento con adesione autonomo da parte di ciascuna società consolidata, ancorché sembra improbabile che una società appartenente ad un gruppo agisca indipendentemente<sup>316</sup>: tuttavia è pur sempre possibile, e non è dato intendere perché il legislatore non abbia provveduto ad attribuire coerenza al sistema, escludendo la possibilità di adesione autonoma dando forza alla previsione del litisconsorzio necessario, la quale esce, così, sempre di più dalla sua tradizione civilistica, per essere utilizzata dalla giurisprudenza e, in questo caso, dal legislatore, per armonizzare delle fattispecie sostanziali

---

<sup>314</sup> Così CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit., afferma che si ripropone anche in quest'ambito – oltre che nell'accertamento relativo ai redditi prodotti in forma associata – “quel profilo di contraddittorietà implicita del quadro normativo che discende dalla prevista disponibilità e autonoma definizione in accertamento con adesione dell'atto di rettifica da parte dei singoli litisconsorti necessari”; analogamente, RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, MILANO, 2013, p. 87, per il quale l'intervento legislativo non sembra “brillare per coerenza” proprio in ragione della possibilità di adesione all'accertamento autonomamente esercitabile dalle singole consolidate.

<sup>315</sup> FICARI V.,  *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, cit., p. 1413 s. sostiene che “la riconosciuta autonomia potrebbe rivelarsi incoerente con la premessa che vede un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra le posizioni in conseguenza del legame solidaristico e della situazione di litisconsorzio necessario nel processo che, eventualmente, si instaurerebbe in assenza di adesione” e conclude affermando che la disposizione dell'art. 9-*bis* avrebbe effetti “non divisibili”; infine, PADOVANI F.,  *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s. sostiene che la previsione dell'art. 9-*bis* “si presta a non poche censure di coerenza rispetto all'impianto complessivamente delineato dal legislatore” e che “si tratta di una evidente stortura rispetto all'esigenza che i due rapporti si definiscano in modo uniforme”; stortura che, evidentemente, è da ritenersi tollerata dall'ordinamento.

<sup>316</sup> PADOVANI F.,  *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., p. 1189 s. prospetta l'ipotesi di una crisi di cooperazione tra consolidata e consolidante, ad esempio nel caso in cui il gruppo societario muti nel tempo e compori una fuoriuscita della società che procede all'adesione dal gruppo stesso.

legate da un nesso di pregiudizialità-dipendenza, al fine di evitare dei potenziali conflitti logici tra giudicati.



## Capitolo IV

# Applicazioni recenti, critiche e alternative al litisconsorzio necessario.

**SOMMARIO: 5. Considerazioni critiche sul modello di litisconsorzio necessario elaborato dalle Sezioni Unite; 6. Gli sviluppi giurisprudenziali sul litisconsorzio necessario - 6.1. Il parziale revirement della Cassazione: la sentenza 18 febbraio 2010, n. 3830 - 6.2. Lo sviluppo della giurisprudenza di legittimità in tema di accertamento con adesione nei redditi prodotti in forma associata - 6.3 Litisconsorzio necessario nell'accertamento di maggiore IRAP dovuto dalla società di persone - 6.4 Litisconsorzio e sospensione necessaria nella presunzione di distribuzione di utili-extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa.**

### 5. CONSIDERAZIONI CRITICHE SUL MODELLO DI LITISCONSORZIO NECESSARIO ELABORATO DALLE SEZIONI UNITE.

La sentenza 4 giugno 2008, n. 14815, pronunciata dalle Sezioni Unite della Cassazione venne accolta con notevole scetticismo dalla maggioranza della dottrina<sup>317</sup>.

---

<sup>317</sup> In particolare, si evidenziano pareri negativi in relazione alla pronuncia delle Sezioni Unite in: GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit.; BACCAGLINI L., *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario: l'unitarietà dell'accertamento delle dichiarazioni dei redditi ai fini ILOR e IRPEF è imposta anche sul piano processuale*, cit.; ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit.; NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, cit.; BASILAVECCHIA M., *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2270; MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi ravvedimenti operosi della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, cit.; COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 978; CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico tra giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, cit.; VERSIGLIONI M., *"Unità" ed "uni" del e nel diritto tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci-società di persone*, cit.; RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, cit.; SCANU G., *Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2009, p. 757.

Uno dei passaggi più controversi è quello in cui le Sezioni Unite affermano che l'integrazione del contraddittorio, necessaria a causa della pretermissione di alcuni litisconsorti, sarebbe necessaria tanto nei confronti dei soci che non hanno ricevuto l'avviso di accertamento (societario o del reddito di partecipazione), quanto verso i soci che sono stati destinatari della notifica, ma non hanno impugnato l'atto, incorrendo nella decadenza prevista dall'articolo 21, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 e, dunque, nella definitività dell'avviso di accertamento<sup>318</sup>.

Come già stabilito dal Consiglio di Stato nel parere n. 68 del 17 gennaio 1984<sup>319</sup>, nell'ambito dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata non sussiste l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di notificare l'avviso di accertamento unitario, di cui all'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 a tutti i soci<sup>320</sup>. Le Sezioni Unite, nella sentenza in commento, confermano tale posizione - che però era stata espressa originariamente dal Consiglio di Stato senza far riferimento alla necessità del *simultaneus processus* - affermando che a determinare il litisconsorzio necessario originario non è la notifica degli avvisi di accertamento a tutti i soci, bensì "l'unicità dell'atto di accertamento (art. 40 del d.p.r. n. 600/1973)" e la consequenzialità del riparto tra i soci (art. 5. del t.u.i.r.)", che ne costituiscono il "presupposto unitario". La dottrina<sup>321</sup> è critica verso questa presa di posizione, affermando che persino i sostenitori del litisconsorzio necessario<sup>322</sup> ritenevano occorresse notificare a tutti i soci l'avviso di accertamento relativo al reddito della società, in modo da assicurare l'unitarietà dell'attività accertativa e del provvedimento impositivo. Le Sezioni Unite, invece,

---

<sup>318</sup> CASTALDI L., *op. cit.*, p. 887, manifesta tutte le sue perplessità riguardo a queste scelte delle Sezioni Unite: "non possiamo non scorgere delle criticità in un orientamento giurisprudenziale, quale quello che siamo venuti esaminando, nel quale, in nome di esigenze di coerenza del sistema, si finisce per provocare il coinvolgimento in causa di quanti non sono voluti andare in giudizio a tutela della propria posizione e, addirittura, di coloro che neppure ne possono lamentare pregiudizio perché neanche raggiunti da contestazioni da parte dell'Ufficio".

<sup>319</sup> Confermato, inoltre da Cass., sez. trib., 3 ottobre 2007, n. 20707, cit.

<sup>320</sup> Per COPPA D., *op. cit.*, p. 985, "l'assenza di uno specifico obbligo di notifica dell'atto unitario ai soci, così come esclude la loro necessaria partecipazione alla fase di attuazione della potestà impositiva esercitata nei confronti della società, allo stesso modo implica l'autonomia del giudizio da questa instaurato"; analogamente, NUSSI M., *op. cit.*, p. 776, osserva che i principi di buon andamento e di imparzialità dell'agire previsti dall'articolo 97 Cost. per l'azione della Pubblica Amministrazione, "non giungono a vincolare l'agire amministrativo fino ad obbligarlo a notificare a tutti i soci l'accertamento societario"; VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 176, precisa che "mai è posto all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di contestuale notifica dell'atto di accertamento autoritativo a tutti gli 'uni' potenzialmente interessati all'accertamento".

<sup>321</sup> NUSSI M., *op. cit.*, p. 776 afferma che "se questo è vero, come riconosce appunto la giurisprudenza di legittimità, non si vede su quali basi preprocessuali si possa fondare il litisconsorzio necessario". L'Autore afferma, infatti, che le Sezioni Unite prescindono dalla notifica a tutti i soci dell'accertamento societario, "anzi espressamente lo negano"; COPPA D., *op. cit.*, p. 986, contrariamente a quello che afferma la Corte, sostiene che proprio la mancanza dell'obbligo di notificazione dell'avviso di accertamento societario a tutti i soci determina il venir meno dell'originaria unitarietà dell'accertamento, "realizzandosi quella autonomia delle situazioni giuridiche soggettive che il legislatore, forse involontariamente, ha inteso preservare".

<sup>322</sup> Ad esempio, RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, MILANO, 1987, p. 765 s.



non ritengono necessaria la notifica dell'accertamento societario a tutti i soci per configurare il litisconsorzio necessario, essendo sufficiente che esso venga notificato anche solo ad un socio: l'impugnazione, da parte di quest'ultimo, dell'avviso di accertamento societario, per la Corte "riguarda comunque tutti i soggetti destinatari, effettivi o virtuali, dell'accertamento", dal momento che "l'ipotesi litisconsortile non è dipendente dalle scelte dell'Amministrazione finanziaria"<sup>323</sup>, e pertanto "la mancata notifica dell'avviso di accertamento non impedisce la partecipazione al giudizio". I destinatari virtuali dell'accertamento sono i soci che non hanno ricevuto l'avviso di accertamento, nei confronti dei quali dev'essere ordinata l'integrazione del contraddittorio, poiché la loro partecipazione al giudizio "appare necessaria ai fini della eventuale opponibilità dell'accertamento dei fatti contenuto nella sentenza, nel caso di successiva, ma tempestiva, notifica".

Le Sezioni Unite richiedono, pertanto, la presenza nel giudizio di tutti i litisconsorti necessari, tra i quali vi sono i soci non notificati, per fare in modo che l'Amministrazione finanziaria possa opporre il giudicato a lei favorevole nei loro confronti, sempre previa notifica *ex post* dell'avviso di accertamento<sup>324</sup>. Tuttavia, prescindendo dall'eventualità in cui siano già scaduti i termini per la notifica dell'avviso di accertamento ad alcuni soci, i quali sarebbero vincolati a partecipare ad un giudizio che, anche se conclusosi con una sentenza favorevole all'Amministrazione, non potrebbe comunque condurre ad alcuna valida pretesa nei confronti di tali soci non notificati<sup>325</sup>, permane la perplessità di fondo relativa al fatto che

---

<sup>323</sup> Questa affermazione, riportata dalle SS.UU., è di Cass., sez. un., n. 1052/2007 e vi sono molteplici richiami a quella sentenza in Cass., sez. un., n. 14815/2008, dimostrando come quest'ultima rappresenti una specificazione dell'intento giurisprudenziale di teorizzare un autonomo litisconsorzio necessario per il processo tributario.

<sup>324</sup> BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2275 afferma che oltre all'opponibilità della sentenza favorevole da parte dell'Amministrazione, la partecipazione al giudizio del socio non notificato ha il fine di permettere a quest'ultimo "di anticipare la sua difesa personale, di sostenere quella della società, e di precostituire un giudicato a proprio favore opponibile all'Amministrazione quando la notifica avverrà". L'Autore è critico nei confronti di questa soluzione, proponendo, invece del litisconsorzio necessario, un obbligo di autotutela da parte dell'Amministrazione (successivamente all'annullamento dell'atto da parte del giudice, l'Amministrazione deve annullare in autotutela gli altri avvisi di accertamento singolari in virtù del vincolo stabilito dall'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973): in tale direzione si muovono anche SCANU G., *op. cit.*, p. 757 e NUSSI M., *op. cit.*, p. 778.

<sup>325</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 87 afferma che dev'essere accolta criticamente "l'inclusione fra le parti necessarie del processo dei soggetti ai quali l'atto non sia stato (ancora) notificato, la quale, di per sé, mal si concilia con la logica e i principi di un processo d'impugnazione"; LUPI R., *La tendenza al processo unico per i redditi prodotti in forma associata: rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio*, in *Dialoghi tributari*, n. 6, 2008, p. 36, sottolinea che la partecipazione al processo del socio non notificato dovrebbe impedirgli "di rimettere in discussione le relative conclusioni negli eventuali contenziosi successivi. Si avrebbe, quindi una curiosa anticipazione del processo, in capo al socio non notificato, ma chiamato in giudizio, rispetto alla notifica degli atti impositivi. Anche se la Corte non è esplicita al proposito, non si vede a che scopo chiamare in causa i soci "non notificati", se la sentenza non facesse, poi, stato nei loro confronti, quando dovesse, poi, sopravvenire un atto impositivo. In questo modo, il giudice non si surroga all'Amministrazione, ma celebra un processo unitario, che richiede, comunque, a posteriori, un atto impositivo nei confronti del socio; se il socio potesse, però, rimettere in discussione, in tale sede, anche punti trattati nel processo già celebrato, verrebbero frustrate le esigenze di unitarietà perseguite dalla Corte di Cassazione, in quanto necessariamente

mancherebbe il presupposto – l'atto – che ai sensi dell'articolo 18, comma 2, lett. d)<sup>326</sup> e dell'articolo 19, d.lgs. n. 546/1992, giustifica la proposizione di un ricorso. In assenza di uno degli atti indicati dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, non c'è alcunché da impugnare, e a meno che non si condivida il tentativo delle Sezioni Unite di far prevalere la teoria dichiarativa dell'oggetto del processo tributario – affermata nel passaggio in cui la Corte stabilisce la sua fermezza “nel ritenere che il processo tributario abbia ad oggetto il rapporto tributario e non soltanto l'atto impugnato”, affermazione non condivisa dalla dottrina<sup>327</sup> - è da escludere la coerenza dell'inclusione nel giudizio dei soci non notificati<sup>328</sup>.

L'altro punto critico nella pronuncia delle Sezioni Unite è rappresentato dalla necessaria integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa dei soci che, ricevuta la notifica dell'avviso di accertamento unitario, non hanno provveduto ad impugnare l'atto entro il termine decadenziale di sessanta giorni<sup>329</sup> dalla data di notificazione dell'atto previsto dall'articolo 21, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, determinando così la definitività dell'avviso di accertamento. La Corte, argomentando a partire dal comma 6 dell'articolo 14, d.lgs. n.

---

prenderebbe il via un diverso processo autonomo, e potenzialmente contrastante con il precedente. Per i soci non destinatari di atto di accertamento, ma chiamati in causa” conclude LUPI, “è, quindi, sostenibile escludere una successiva contestabilità della determinazione del reddito societari, posta a base di un successivo accertamento nei loro confronti”.

<sup>326</sup> Ex art. 18, comma 2, lett. d): “il ricorso deve contenere l'indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda”.

<sup>327</sup> In particolare ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 112 s., GLENDI C., *op. cit.*, p. 933, BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1701.

<sup>328</sup> In luogo della necessaria partecipazione al giudizio dei soci non notificati, le Sezioni Unite avrebbero potuto attribuire a loro, invece, una possibilità di intervenire ex art. 14, comma 3., d.lgs. n. 546/1992, “volontariamente”, al fine di tutelare la società dalle pretese IRAP dell'Amministrazione, e di riflesso sé stessi in quanto obbligati in solido per le obbligazioni sociali ex art. 2267 c.c.; per SCANU G., *op. cit.*, p. 757, l'utilità dell'anticipazione del giudizio in capo al socio non notificato “non appare ben chiara nell'economia del processo” COPPA D., *op. cit.*, dopo aver condiviso l'affermazione delle SS.UU., relativamente al fatto che la chiamata in giudizio “non sana la sequenza procedimentale dettata dalla legge per la realizzazione della singola pretesa tributaria”, esprime le perplessità in merito all'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci non notificati: “la partecipazione al giudizio al fine di contestare un futuro accertamento, oltre ad essere fondata su ‘un interesse piuttosto labile’ (qui l'Autrice cita BASILAVECCHIA M.), comporta, come già evidenziato in dottrina (da RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 2356) ‘un accertamento preventivo sul rapporto, che l'articolo 19, d.lgs. n. 546/1992, non consente’”. RAGUCCI G. afferma, inoltre, che la successiva notifica dell'atto impositivo nei confronti di soggetti che, pur non essendone stati originariamente destinatari, abbiano però partecipato al processo litisconsortile dopo l'integrazione del contraddittorio, “potrebbe avviare un nuovo giudizio di accertamento tendente a verificare la conformità dell'avviso al giudicato formatosi in seno a quel processo”; più comprensivo verso l'inclusione del socio non notificato nel giudizio è MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 16, il quale sembra condividere l'assunto dell'inscindibilità dell'oggetto del giudizio, affermando di conseguenza che non sarebbero consentiti “esiti diversificati dell'accertamento nei confronti dei vari soggetti coinvolti nel rapporto unitario, sicché essi debbono essere chiamati in giudizio per condividere gli effetti della sentenza emananda; si può allora comprendere la chiamata in giudizio del socio (o, al limite, della società) al quale non sia stato notificato l'accertamento personale, dimodoché possa esplicitare in un unico contesto le opportune difese anche in ordine al reddito sociale”, difese che peraltro, come precisa SCANU G., *op. cit.*, p. 757, dovrebbero essere “piene, salve le preclusioni derivanti dall'infondatezza dei motivi già acclarati nel giudizio unitario: altrimenti, se la sentenza facesse comunque stato nei suoi confronti, si finirebbe per svuotare di significato la notifica dell'avviso e l'effettività del diritto di difesa”.

<sup>329</sup> Ex art. 21, comma 1, d.lgs. n. 546/1992: “il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato”.

546/1992<sup>330</sup>, il quale “stabilisce che le parti chiamate in causa non possono impugnare autonomamente l’atto, se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza”, afferma che “il fatto che non sia più possibile il ricorso autonomo, e tuttavia la parte possa essere chiamata in causa legittimamente, deve far ritenere che la sentenza favorevole al contribuente possa essere opposta all’Ufficio – nonostante la definitività dell’accertamento nei suoi confronti – ad esempio per impugnare la cartella esattoriale e gli atti successivi alla riscossione, con il solo limite dell’irripetibilità di quanto già pagato”<sup>331</sup>.

Le principali criticità ravvisate dalla dottrina<sup>332</sup> riguardano l’affermata prevalenza del giudicato favorevole sulla definitività dell’avviso di accertamento e l’equivoco limite, posto dalle Sezioni Unite, dell’irripetibilità di quanto già pagato, che precluderebbe al socio che diligentemente ha adempiuto l’obbligazione tributaria, chiamato in giudizio, di beneficiare del giudicato favorevole.

In primo luogo, l’opponibilità del giudicato favorevole ai soci anche nei confronti di coloro i quali sono decaduti, al momento dell’integrazione del contraddittorio, dalla possibilità di impugnare l’avviso di accertamento, manifesta un contrasto con la perentorietà dei termini di impugnazione, principio che trova applicazione nel processo tributario<sup>333</sup> per il tramite dell’articolo 21, d.lgs. n. 546/1992<sup>334</sup>, nonostante i dubbi interpretativi relativi all’esatta

---

<sup>330</sup> Come già visto nel paragrafo 4.5.2 (in particolare, v. note 279,280,281,282).

<sup>331</sup> Le criticità rilevabili in questa affermazione sono già state esaminate nel paragrafo 4.4: a commento della sentenza n. 14815/2008, BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1727, afferma che le Sezioni Unite hanno inteso “tratteggiare le diverse implicazioni processuali di questa nuova figura di litisconsorzio necessario”, che include appunto anche i soci nei cui confronti l’avviso di accertamento sia divenuto definitivo: “in spregio alla definitività dell’avviso di accertamento”, anch’essi sono tenuti a divenire parte del processo e potranno beneficiare dell’eventuale giudicato favorevole ai soci (con il limite, dubbio, della non ripetibilità di quanto già pagato), “a danno dell’Amministrazione finanziaria” poiché il giudicato favorevole ai soci potrebbe così “estendersi *in bonam partem* anche nei confronti di coloro che abbiano lasciato divenire definitivo l’avviso di accertamento”.

<sup>332</sup> BASILVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2274-2275, afferma che a seguito dell’affermata prevalenza del giudicato sulla definitività dell’avviso di accertamento, “viene inopinatamente posto il limite della irreversibilità, in ogni caso, di quanto già pagato”; BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1727 sostiene che “per quanto ispirata ad una logica di giustizia equitativa”, la prevalenza del giudicato sulla definitività e l’irreversibilità del pagamento sollevano una serie di dubbi. In primo luogo, “non è chiara la ragione per la quale il giudicato favorevole possa prevalere sulla definitività dell’avviso di accertamento, per mancata impugnazione”; inoltre, “non si comprende il motivo per il quale l’avvenuto pagamento dell’imposta precluderebbe al contribuente la possibilità di giovare del giudicato favorevole, dal momento che – al pari della consumazione del potere di impugnare – anch’esso consolida gli effetti dell’avviso di accertamento”.

<sup>333</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 1002 afferma che “l’aggravamento della perentorietà dei termini di impugnazione non è consentito nel processo amministrativo ed è oggetto di contrastanti orientamenti con riguardo alla disciplina del processo tributario”: a supporto, l’Autrice cita COSSU F., *Litisconsorzio, II) Diritto processuale amministrativo*, in *Enc. Giur.*, XVIII, ROMA, 1990, p. 3.

<sup>334</sup> Ai sensi dell’art. 21, d.lgs. n. 546/1992, trascorsi i sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato, il ricorso è inammissibile.

portata dell'articolo 14, comma 6, d.lgs. n. 546/1992<sup>335</sup>. L'argomento empirico, per cui il giudicato favorevole ai soci dev'essere opponibile anche nei confronti del socio notificato, ma incorso nella decadenza dal potere di impugnare, altrimenti "la chiamata in causa e l'eventuale partecipazione al giudizio si risolverebbero in un'inutile attività processuale"<sup>336</sup>, non trova conferma in nessuna norma e in nessun principio giuridico<sup>337</sup>: ancorché si volesse sostenere, alla luce dell'affermazione della Corte, un riferimento all'estensione del giudicato favorevole ex art. 1306, comma, c.c. – riferita agli altri coobbligati solidali -, ci si scontrerebbe presto con il fatto che nel suddetto articolo non è presente nessun riferimento ad un'estensione nei confronti dei litisconsorti pretermessi, dovuta peraltro al fatto che la regola dell'art. 1306, comma 2, c.c. è in contrapposizione all'idea del *simultaneus processus*<sup>338</sup>.

In secondo luogo, appare tutt'altro che ragionevole la distinzione operata dalle Sezioni Unite tra i soci che non hanno ancora adempiuto la loro obbligazione tributaria, e coloro i quali, invece, vi hanno provveduto<sup>339</sup>: l'avvenuto pagamento non è un fattore giuridicamente rilevante che possa determinare una differenziazione, anzi l'affermazione della Corte conduce a delle distorsioni di non poco momento<sup>340</sup>, in ragione del fatto che, in quest'ottica, i soggetti sfavoriti sarebbero coloro che hanno diligentemente adempiuto l'obbligazione d'imposta.

---

<sup>335</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 72, sostiene che la preclusione di cui al comma 6 non troverebbe applicazione per i litisconsorti necessari pretermessi, i quali potrebbero, pertanto, impugnare l'avviso di accertamento, il cui oggetto li riguarda "inscindibilmente", anche dopo il termine di decadenza.

<sup>336</sup> Argomento già analizzato alla nota 285 del paragrafo 4.5.2.

<sup>337</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 84 s., dopo aver affermato che "l'argomento, di carattere empirico, non spiega in base a quale norma o principio giuridico le Sezioni Unite siano pervenute a tratteggiare tale meccanismo di estensione del giudicato favorevole", precisa che "tale passaggio della sentenza – compreso il riferimento al limite, peraltro privo di reale giustificazione, della irripetibilità di quanto già pagato – riecheggia la giurisprudenza in materia di applicazione estensiva dell'art. 1306, comma 2, c.c., nelle ipotesi di solidarietà"; analogamente, RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 2357.

<sup>338</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 85.

<sup>339</sup> Per MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 16 "risulta inaccettabile la distinzione operata dalla Corte nel senso che il giudicato favorevole si estenda al socio solo se lo stesso non abbia assolto l'imposta, profilo di per sé giuridicamente ininfluenza"; BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2274, sottolinea che "questa soluzione è contraddittoria, conduce a incertezze, incoraggia il ritardo nei pagamenti".

<sup>340</sup> BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2274 sostiene che "è un 'viziato', questo di assegnare valenza preclusiva al fatto del pagamento in sé, a prescindere dalla definitività della situazione da cui il pagamento origina, che è tanto ricorrente, nella giurisprudenza, quanto privo di un effettivo sostegno normativo o sistematico"; in modo analogo SCANU G., *op. cit.*, p. 757, il quale afferma che "l'affermata irripetibilità dei pagamenti effettuati" incoraggerebbe il ritardo nei pagamenti e MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 17, ove l'Autore precisa che "l'ingiustificata discriminante innesca, poi, un'inaccettabile corsa contro il tempo che premia, come troppo spesso accade, i contribuenti più riottosi" e che potrebbe dar luogo ad un "paradossale braccio di ferro tra Agente della riscossione che attiva immantinente la procedura esecutiva e il coobbligato costretto a resistere a tutti i costi onde garantirsi l'azione di rivalsa".

L'affermata prevalenza del giudicato favorevole sulla definitività dell'avviso di accertamento, determinando una contraddizione con i principi del processo tributario d'impugnazione, non può trovare giustificazione, secondo la dottrina<sup>341</sup>, nel semplice proposito di evitare giudicati logicamente contrastanti: se, come affermano le Sezioni Unite, questa conseguenza è necessitata, pena "l'inutilità dell'attività processuale", e costituisce, dunque, un corollario del modello di litisconsorzio necessario tributario elaborato dalla Corte, allora i presupposti del *simultaneus processus* dovrebbero essere assai più rigorosi di quelli stabiliti dalla Corte nella motivazione della sentenza n. 14815/2008.

L'*ansia*<sup>342</sup> di evitare giudicati logicamente contrastanti<sup>343</sup> è stata senza dubbio l'artefice della pronuncia delle Sezioni Unite<sup>344</sup>, congiuntamente alla necessità di assicurare a tutti i soggetti coinvolti – società e soci – un'adeguata tutela giurisdizionale delle proprie posizioni giuridiche<sup>345</sup> tramite la loro necessaria partecipazione al giudizio, e alla volontà di garantire la "giusta imposizione", presidiata a livello costituzionale dagli articoli 3 e 53 della Costituzione<sup>346</sup>.

---

<sup>341</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 86

<sup>342</sup> CASTALDI L., *op. cit.*, p. 863. L'Autrice, a mio parere, ha scelto perfettamente il termine per indicare la spinta subita dalla giurisprudenza che ha portato le Sezioni Unite a pronunciare la sentenza n. 14815/2008. CASTALDI, nell'*abstract* dell'articolo apparso nel numero 4/2012 della *Riv. trim. dir. trib.*, precisa: "si moltiplicano in questi ultimi anni le pronunce della Corte di Cassazione nelle quali il litisconsorzio necessario nel processo tributario risulta invocato al dichiarato fine di prevenire contrasti logici tra giudicati", "ciò in nome peraltro di un'esigenza di coerenza del sistema che sembra attribuire al processo tributario una discutibile funzione di tutela di un interesse pubblico sovraindividuale al corretto riparto dei carichi pubblici tra i consociati che potrebbe risultare non facilmente armonizzabile rispetto ai principi del giusto processo, ora costituzionalizzati nell'articolo 111 Cost."

<sup>343</sup> GLENDI C., *op. cit.*, p. 934, puntualizza che essi sono "In assoluto, ineliminabili", e che, inoltre, "non v'è mai rischio di contrasto pratico di giudicati, il nesso comune vale solo sul piano della logica, che merita rispetto, ma non può diventare ossessione", accettandosi in tal modo "realisticamente la possibilità di contrasti logici, perfettamente compatibili *in iure*"; MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 7, puntualizza che la Cassazione "è rimasta perfettamente consapevole del fatto che possa realizzarsi, nonostante tutto, una disomogeneità del trattamento fiscale all'interno dello stesso gruppo di contribuenti per effetto di comportamenti unilaterali (quale l'omessa impugnazione dell'avviso di accertamento onde usufruire dell'abbattimento delle sanzioni irrogate) o consensuali (per effetto della stipula dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale, ad esempio) che potrebbero in ogni caso non garantire la ripartizione perfettamente equa del carico fiscale".

<sup>344</sup> NUSSI M., *op. cit.*, p. 774 specifica che "da alcuni anni la giurisprudenza della Suprema Corte, certo in base alle sentenze delle commissioni tributarie sottoposte al suo vaglio, ha impostato il problema del cd. accertamento unitario delle società di persone, in funzione dell'esigenza dell'uniformità delle pronunce" e "la soluzione vincente, ai fini della perseguita uniformità" fu proprio quella del litisconsorzio necessario.

<sup>345</sup> Come riportato da MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 6

<sup>346</sup> SCANU G., *op. cit.*, p. 757, afferma che nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata emergono "molteplici esigenze ed interessi meritevoli di tutela rinvenibili nell'(auspicabile) unitarietà della determinazione del reddito, nell'imparzialità e razionalizzazione dell'agire amministrativo, oltre che nella garanzia di un compiuto diritto di difesa delle ragioni del socio, ciò al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in un'ottica di un giusto processo che abbia una ragionevole durata e soddisfi l'obiettivo di sistema della giusta imposizione"; per MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 6, "il perseguimento del valore dell'omogeneità dei giudicati deve essere peraltro coniugato, nel quadro di una sintesi che propone delicate problematiche ricostruttive, con quello della piena tutela giurisdizionale delle posizioni giuridiche dei protagonisti del rapporto plurisoggettivo"; ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 67, sostiene che "la dottrina ha preso atto che le

Il diritto di difesa di ciascun socio e della società stessa viene sicuramente tutelato mediante l'istituto del litisconsorzio necessario, per mezzo del quale – nel processo civile – tutti i soggetti coinvolti nel rapporto plurisoggettivo (cui si devono applicare le regole del litisconsorzio necessario) sono posti nella posizione di poter partecipare al processo – qualora vengano raggiunti dalla notificazione – e tutelare le proprie prerogative. Tuttavia, si capisce immediatamente come la situazione sia differente nel processo tributario<sup>347</sup>, dovendo essere coinvolti, secondo l'interpretazione delle Sezioni Unite, tanto i soci non notificati quanto coloro nei cui confronti l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo: è, questa, una forzatura<sup>348</sup> in cui sono incappate le Sezioni Unite, desiderose di riunire tutti i soci, insieme alla società, in un unico processo con pluralità di parti, che finisce per rendere estremamente farraginoso<sup>349</sup> il giudizio relativo all'accertamento del reddito societario, senza avere peraltro la certezza che l'unitarietà, tanto auspicata, si possa effettivamente realizzare<sup>350</sup>.

---

Sezioni Unite – soprattutto nella sentenza in materia di accertamento dei redditi prodotti in forma associata – hanno cercato di esprimere una soluzione che mira, per quanto possibile, a contemperare le contrapposte esigenze di unità del giudizio sugli accertamenti e di tutela del diritto di difesa, non compiutamente rispecchiate nel solo quadro normativo”; LUPI R., *La tendenza al processo unico per i redditi prodotti in forma associata: rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio*, cit., p. 36, dove l'Autore sottolinea come “la sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU., n. 14815/2008, che persegue l'unitarietà dei giudizi tra società e soci con lo strumento del litisconsorzio necessario, cerca di contemperare una serie di esigenze individualmente semplici; possiamo indicare il diritto di difesa, l'unitarietà nella determinazione del reddito, l'economicità dell'azione giurisdizionale, la non contraddizione tra giudicati diversi per soci diversi, la stabilità dei rapporti giuridici; si conferma così, che l'intreccio di questioni semplici, man mano che aumentano di numero, determina la complessità delle scienze sociali”.

<sup>347</sup> Il quale, giova ricordarlo ancora una volta, è un processo d'impugnazione di atti soggetto a termini decadenziali, diversamente dal processo civile; BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2272 riconosce la validità della soluzione litisconsortile, affermando che “il primo giudizio sulla sentenza, [...] è sostanzialmente positivo” e che “la sentenza esprime la consapevolezza, finalmente, di dover comunque assicurare l'espressione di una compiuta difesa a ciascuno dei soggetti passivi coinvolti”; in senso contrario, invece, COPPA D., *op. cit.*, p. 1011, si chiede “se la scelta operata dalla Corte, [...] non costituisca una forzatura che poteva essere evitata fornendo come indicazione l'opportunità di fare ricorso al litisconsorzio facoltativo: gli stessi giudici, del resto, hanno più volte richiamato la connessione e la pregiudizialità che costituiscono appunto i presupposti di operatività dell'istituto” e afferma poi che “il litisconsorzio facoltativo originario, o successivo mediante riunione (non obbligatoria) di cause, sembra poter adeguatamente soddisfare le esigenze di economia delle attività processuali e di coerenza delle decisioni”; ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 89, si domanda “se vi siano autentiche ragioni per imporre una soluzione che impone un assetto processuale artificioso con riguardo a fattispecie che meglio sarebbero inquadrabili nel regime processuale del litisconsorzio facoltativo”.

<sup>348</sup> BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2271 afferma che l'aspetto più notevole della sentenza “è l'impegno profuso per contemperare l'esigenza di unitarietà con una piena tutela del diritto di difesa, ma il tentativo svela una forzatura, volendo assicurare la presenza in un unico giudizio anche di soggetti non direttamente coinvolti negli atti dell'Amministrazione”.

<sup>349</sup> Già BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., sosteneva che il litisconsorzio necessario avrebbe aumentato la farraginosità del sistema

<sup>350</sup> Oltre all'accertamento per adesione, SCANU G., *op. cit.*, p. 757, sottolinea acutamente come “la via litisconsortile al giudizio unitario non risolve il rischio di giudicati parziali nel caso in cui il difetto di contraddittorio non sia stato eccepito dalle parti, né rilevato dal giudice”.

È ancora valida e attuale<sup>351</sup>, infatti, la critica<sup>352</sup> precedente alla sentenza 4 giugno 2008, n. 14815 delle Sezioni Unite, incentrata sulla disciplina dell'accertamento con adesione (contenuta nel d.lgs. n. 218/1997) che permette alla società e anche al singolo socio di definire autonomamente la propria posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, ancorché la Sezioni Unite ritengano che sussista un caso di litisconsorzio necessario: se ciascun soggetto coinvolto nella vicenda dei redditi prodotti in forma associata può aderire singolarmente all'accertamento, è logico che egli non sarà interessato a partecipare<sup>353</sup> al giudizio litisconsortile con coloro i quali non hanno proceduto ai sensi dell'articolo 4, d.lgs. n. 218/1997, avendo egli già estinto la propria obbligazione tributaria, né può essere considerata necessaria la sua partecipazione al giudizio. Viene così confermata l'idea, precedente alla sentenza in commento, dell'autonomia delle posizioni dei singoli soci e della società<sup>354</sup> che non è assolutamente stata recepita dalle Sezioni Unite, le quali, anzi, hanno

---

<sup>351</sup> È anche un argomento, a mio modo di vedere, dirimente nel senso dell'inapplicabilità, *de lege lata*, del litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata.

<sup>352</sup> Per SCANU G., *op. cit.*, p. 759, l'unitarietà dell'accertamento è depotenziata dalla disciplina dell'accertamento con adesione: "può così accadere che in sede di definizione concordino i soci, o alcuni di essi, e non la società o, al contrario, sia soltanto quest'ultima a sottoscrivere l'adesione; in quest'ultima ipotesi, l'adesione della società non vincola in alcun modo il socio che, benché invitato a perfezionare l'adesione, non vi abbia aderito preferendo impugnare il successivo avviso di accertamento singolare". Per l'Autore, il vincolo derivante dal periodo finale dell'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997 ("nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento *sulla base* della stessa") impegna l'Amministrazione a ricercare una composizione logica e coerente nella fase successiva – processuale - delle posizioni giuridiche dei soggetti coinvolti ma che non hanno aderito all'accertamento, in ossequio ai principi di imparzialità e buon andamento che devono permeare l'attività della Pubblica Amministrazione ai sensi dell'articolo 97 Cost., "oltre che di tutela dei principi di buona fede, affidamento e collaborazione sanciti dall'articolo 10 dello Statuto del Contribuente". Inoltre, "la medesima spinta vincolante è ravvisabile nell'ipotesi inversa di adesione raggiunta con il socio, ma non con la società, non potendo l'Amministrazione disattendere tale determinazione nella successiva azione accertativa del reddito prodotto dalla società atteso che, seppur in via meramente incidentale, deve necessariamente procedersi all'accertamento del reddito societario per poi ricavare il reddito individuale di partecipazione"; analogamente, VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 158, afferma che "proprio dall'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997 la dottrina prevalente ha tratto importanti argomenti a sostegno della tesi che (da tempo) esclude il litisconsorzio necessario tra soci e società "trasparente".

<sup>353</sup> VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 155, precisa che "i soci aderenti, avendo definito la propria posizione personale, non avrebbero alcun interesse a partecipare a un ipotetico processo attivato dai soci non-aderenti; tanto più che quel processo, già superato, non potrebbe mai restituire loro quanto essi avessero già pagato perfezionando la definizione agevolata".

<sup>354</sup> Per COPPA D., *op. cit.*, p. 980, "l'autonomia è accentuata dalla disciplina dell'accertamento con adesione, che ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997, può essere perfezionato nei confronti soltanto della società e/o di alcuni dei soci, tanto da indurre la dottrina (FRANSONI G., *Giudicato tributario ed attività dell'Amministrazione finanziaria*, cit.) ad evidenziare come la possibilità di autonome definizioni della base imponibile escluda che si possa configurare l'esistenza di un rapporto esterno, cioè rilevante anche per i soci, fra accertamento unitario ed accertamento individuale"; per SCANU G., *op. cit.*, p. 757, "l'esigenza di determinazione unitaria e contestuale del reddito societario si rivela recessiva rispetto ai principi di garanzia e effettività del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* e di sovranità delle scelte che si offrono al contribuente nella fase procedimentale con l'implementazione degli strumenti deflattivi del contenzioso", tra i quali, per l'appunto, c'è l'accertamento adesivo; infine, per CASTALDI L., *op. cit.*, p. 875, anche dopo la sentenza n. 14815/2008 "si ripropone restando sostanzialmente irrisolto quel profilo di contraddittorietà implicita del quadro normativo che discende dalla prevista disponibilità e autonoma definizione in accertamento con adesione dell'atto di rettifica da parte dei singoli litisconsorti necessari"; per NUSSI M., *op. cit.*, p. 775, "vi sarebbe piena

optato ingiustificatamente per il regime del litisconsorzio necessario, convogliando tutte le posizioni considerate “inscindibili” all’interno di un unico giudizio, senza che fosse stata attuata alcuna riforma legislativa diretta o a stabilire espressamente la ricorrenza del *simultaneus processus* tra soci e società, o ad abrogare la possibilità di accertamento con adesione autonomo (previsto dal secondo periodo dell’art. 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997).

La Corte, sostenendo la necessità del litisconsorzio<sup>355</sup>, nega invece l’autonomia delle singole vicende processuali e impone la contestuale presenza in un unico giudizio di tutti i soggetti coinvolti, perché si tratterebbe “di una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario” tra “tutti i soggetti destinatari, effetti o virtuali dell’accertamento”, al fine di tutelare pienamente il diritto di difesa dei soci e della società<sup>356</sup>: tuttavia, come puntualizzato dalla dottrina<sup>357</sup>, la necessaria contestualità della vicenda processuale non è prescritta sul

---

autonomia dei processi relativi ai singoli soci, salvo che in ipotesi di annullamento dell’atto notificato ed impugnato dalla società, in quanto il suo venir meno inciderebbe sulla legittimità stessa degli accertamenti singolari”. Per NUSSI, inoltre, “sia l’analisi della disciplina sostanziale, sia quella propria dei profili procedurali conducono a valorizzare l’autonomia delle posizioni soggettive dei singoli soci di società personali”; VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 178 afferma la “centralità ermeneutica” dell’art. 4, d.lgs. n. 218/1997, che escluderebbe chiaramente il litisconsorzio necessario.

<sup>355</sup> SCANU G. *op. cit.*, p. 757 precisa che “la Corte mostra di preferire l’opzione litisconsortile, reputata la più idonea a garantire la parità di trattamento l’equa ripartizione del carico impositivo correlato ad una materia imponibile comune a più soggetti”; MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 6, sostiene che con la previsione del litisconsorzio necessario, “la Suprema Corte ha inteso definitivamente superare il criterio della gestione parcellizzata delle obbligazioni”, “in forza del richiamo anche all’imprescindibile rispetto dei principi costituzionali di equa ripartizione dei carichi fiscali (artt. 3 e 53 Cost.)”.

<sup>356</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 981, puntualizza che “la tutela del diritto di difesa e del principio di capacità contributiva è nel sistema adeguatamente presidiata, sia dall’inesistibilità ai soci degli effetti dell’avviso di accertamento unitario, relativo alla società e ad essi non notificato, sia dalla disciplina dei limiti soggettivi del giudicato, desumibili dalla disposizione contenuta nell’articolo 2909 c.c.”; analogamente SCANU G., *op. cit.*, p. 757 afferma che “il contemperamento degli interessi in gioco appare allora ravvisabile nell’invalidità dei limiti soggettivi del giudicato, stabiliti dall’art. 2909 c.c.”, manifestando la convinzione che l’ansia diretta ad evitare la formazione di giudicati logicamente contrastanti non determina un problema centrale nel diritto tributario, precisando che la possibilità di giudicati contrastanti e di parcellizzazione dei procedimenti può accadere ed appare essere tollerata dall’ordinamento, “per di più di fronte a giurisdizioni diverse, come può accadere nel caso di società artigiane o di società tra professionisti”, dal momento che “ai sensi dell’articolo 444 c.p.c. è il giudice del lavoro competente a conoscere della opposizione al ruolo ed alla cartella esattoriale riguardante il mancato pagamento dei contributi previdenziali e le relative sanzioni ex art. 24, d.lgs. n. 46/1999”.

<sup>357</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 979, afferma che la piena tutela del diritto di difesa viene perseguita “affermandosi una necessaria contestualità dell’accertamento giudiziale della materia imponibile che, tuttavia, non trova riscontro sul piano del procedimento amministrativo, o ‘preprocessuale’, come gli stessi giudici definiscono l’attività di accertamento nei confronti di società e singoli soci, evidenziandone il ‘rapporto di reciproca implicazione’”. L’Autrice riporta le affermazioni di CARINCI A., *L’accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit., p. 181, il quale nega la sussistenza del litisconsorzio necessario nella fase processuale, essendo “esclusa, nei fatti, la configurabilità sul piano procedimentale di un litisconsorzio necessario tra società e soci”; in senso contrario, RUSSO-FRANSONI, *Accertamento dei redditi di società di persone e riflessi processuali*, in *il fisco*, n. 14/2002, fascicolo 1, p. 2144, che, come riporta COPPA, ravvisavano – tramite un’operazione interpretativa non letterale dell’articolo 40 – “sia nella fase di procedura di accertamento che nella successiva fase processuale” l’esistenza di un litisconsorzio necessario tra società e soci, postulando la necessità della notifica dell’avviso di accertamento in rettifica del reddito societario a società e soci, argomento che non può essere condiviso, non essendo sostenuto dal dato normativo e, dopo la sentenza n. 14815/2008, nemmeno dalla giurisprudenza.



piano del procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta<sup>358</sup>, dovendo esso avvenire certamente mediante l'"unico atto" prescritto dall'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, ma non presupponendo necessariamente l'unicità del sindacato giurisdizionale e, soprattutto, la contestualità dello stesso, dal momento che la tutela del diritto di difesa ex art. 24 Cost. viene in ogni caso garantita dai limiti soggettivi del giudicato prescritti dall'articolo 2909 c.c.<sup>359</sup>.

Inoltre, nella sentenza viene ribadito lo scopo<sup>360</sup> di assicurare la parità di trattamento tra tutti i soci e la società, "nel rispetto della loro capacità contributiva"<sup>361</sup>. Si osserva che la giusta imposizione, nelle intenzioni delle Sezioni Unite, dovrebbe essere perseguita a livello processuale<sup>362</sup> proprio mediante l'istituto del litisconsorzio necessario, perché "nel microcosmo normativo tributario [...] ogni ingiustificata disparità di trattamento contrasta in modo forte con i principi espressi dagli articoli 3 e 53 della Costituzione, che impongono, ad ogni livello, una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva"<sup>363</sup>. A

---

<sup>358</sup> Criticamente, GLENDI C., *op. cit.*, p. 933, afferma: "dov'è mai normativamente prescritto che tra i soci e società, ex artt. 5 t.u.i.r. e 40, secondo comma, d.p.r. n. 600/1973, esiste una tale inscindibilità da imporre che ogni ricorso fatto da uno di essi comporti la necessaria partecipazione al giudizio di tutti questi soggetti, così che, in mancanza, anche di uno solo di essi, il giudice non potrebbe legittimamente pronunciare, e se lo facesse qualsiasi pronuncia sarebbe comunque *inutiliter data* per tutti?". Pertanto, "nessuna norma di legge", conclude GLENDI, "prescrive che tra soci e società sussista questo vincolo"; NUSSI M., *op. cit.*, p. 775 puntualizza che "l'accertamento unitario di cui all'art. 40, secondo comma, d.p.r. n. 600/1973, appare razionalizzabile come mero vincolo procedimentale per meglio attuare i compiti amministrativi in una situazione che, comunque, è fiscalmente ascrivibile ai singoli soci". Il "vincolo procedimentale" in parola è esclusivamente logico, non essendo prescritto l'obbligo di notifica dell'"unico atto" a tutti i soci, oltre che alla società.

<sup>359</sup> V. nota 356.

<sup>360</sup> Già enunciato nella precedente sentenza n. 1052/2007.

<sup>361</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 75, sostiene che "pare aver contribuito ad ispirare il nuovo modello di litisconsorzio necessario una suggestiva lettura dei principi di cui agli artt. 3 e 53, comma 1, Cost., che tende ad estendere l'applicazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva anche al di fuori della normativa sostanziale, reputando contrastante con tali principi ogni disparità di trattamento che, nelle fattispecie caratterizzate da una pluralità di soggetti obbligati, derivi anche dall'accertamento e dal contenzioso"; GLENDI C., *op. cit.*, p. 933, asserisce che "la sentenza delle SS.UU. per giustificare la decisione assunta fa spesso appello ai valori costituzionali": l'Autore precisa nel seguito che il valore della ragionevole durata del processo (art. 111, comma 2, Cost.) "sembra sia messo a dura prova", a causa della retrocessione del processo in primo grado in caso di rilevata irregolarità del contraddittorio e di impossibilità di riunione. Inoltre, anche sul piano del diritto di azione "i conti non tornano: in omaggio a quale imprescindibile necessità (logica) si costringe un socio o la società ad essere per forza parte di un solo giudizio attivato da altri?". "Mai", conclude GLENDI, "si fa cenno al principio di autoresponsabilità e di razionalità", ponendo sempre l'accento sulla tutela del diritto di difesa e della giusta imposizione. Sembra, realisticamente, un utilizzo strumentale delle disposizioni costituzionali, posto che la preoccupazione di fondo delle SS.UU. era evitare i conflitti logici tra giudicati.

<sup>362</sup> Attraverso l'instaurazione di un litisconsorzio necessario tra soci e società.

<sup>363</sup> Cass., sez. un., n. 1052/2007. TRAVAGLIONE M., *Il litisconsorzio nel processo tributario quale strumento di tutela e mezzo per assicurare il giusto riparto della spesa pubblica*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2018, p. 908, sottolinea che "è proprio il principio attinente al rispetto della capacità contributiva a costituire il valore di riferimento normativo che la disciplina sul litisconsorzio necessario vuole garantire e tutelare: infatti ogniqualvolta l'atto impositivo include elementi comuni

prescindere dalla possibilità che i soci aderiscano all'accertamento proposto dall'Amministrazione finanziaria ex art. 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997, la dottrina più critica<sup>364</sup> non condivide il tentativo di valorizzare i principi di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva a livello processuale, dovendo essi essere, invece, tutelati dalla normativa tributaria sostanziale<sup>365</sup>, e denuncia che nel tentativo di far prevalere i principi di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione si corre il rischio di pregiudicare valori costituzionali altrettanto fondamentali, in particolare il principio di tutela del diritto di azione (art. 24 Cost.)<sup>366</sup> e quello della ragionevole durata del processo (art. 111, comma 2, Cost.)<sup>367</sup>.

L'autonomia delle posizioni dei soci e della società, dunque, mal si concilia con il litisconsorzio necessario, la cui *ratio* non è peraltro identificata con la funzione di evitare la formazione

---

ad una pluralità di soggetti obbligati, è necessario un unico accertamento giudiziale in quanto pronunce distinte e confliggenti sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione falsificherebbero in maniera significativa il rapporto tra imposizione e capacità contributiva dell'obbligato".

<sup>364</sup> GLENDI C., *op. cit.*, p. 935, afferma che "la giusta imposizione e la capacità contributiva vanno guarentigate a livello sostanziale, non costringendo a tutti i costi i soggetti coinvolti nel prelievo in un'unica soluzione" processuale; analogamente ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 109, per il quale "i principi di uguaglianza tributaria e capacità contributiva devono trovare realizzazione sicuramente sul piano delle norme sostanziali".

<sup>365</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 109, precisa che "la garanzia dell'art. 53, comma 1, in particolare, concerne con certezza la disciplina sostanziale dei tributi" e che nel momento in cui si afferma che "il principio di capacità contributiva limita la discrezionalità del legislatore in materia tributaria fissando i presupposti, il parametro e il limite massimo del concorso di ciascuno alle spese pubbliche, ci si riferisce in primo luogo alla disciplina del presupposto di fatto, della base imponibile, dell'aliquota, dei soggetti passivi del prelievo". L'Autore conclude sostenendo che "affinché, dunque, sia adempiuto il precetto contenuto nell'art. 53, comma 1, è necessario (e sufficiente) che il presupposto del tributo, così come configurato dalle norme, non lasci ragionevolmente prevedere il caso, anche singolare, in cui si verifichi un contrasto con la capacità contributiva"; per BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1726, "i principi della giusta imposizione e del rispetto della capacità contributiva" devono essere salvaguardati "sul piano sostanziale, da un lato, con la notifica dell'avviso di accertamento a tutti i legittimi destinatari e, dall'altro, mediante l'imposizione del tributo dovuto, calcolata in virtù di una stessa base imponibile. Pretendere che tali principi siano rispettati anche a livello processuale significherebbe limitare ingiustificatamente la libertà e così il diritto del soggetto di agire in giudizio per l'annullamento dell'atto"; VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 161 sottolinea come "la Costituzione incarica la legge di rendere concreto il 'tutti i contribuenti', astrattamente delineato dall'articolo 53, tramite l'inserimento di quell'insieme di 'uni' determinati (o determinabili) univocamente in dipendenza di entità ('unità') previamente attribuite, dallo stesso legislatore, alla variabile (indipendente) delle 'loro capacità contributive'" e che "i canoni costituzionali sono rispettati se le fattispecie impositive astratte siano caratterizzate dall'attitudine ad innescare la genesi del tributo solo al verificarsi di situazioni nelle quali sia univoco il collegamento tra un 'uno' appartenenti al 'tutti' ed il 'suo' reddito". Inoltre, a p. 181, l'Autore afferma che "spetta alla legge dare ad ogni 'uno tributario' strumenti che rendano effettivo il 'suo' diritto inviolabile di difendersi autonomamente e di disporre liberamente rispetto al 'suo controverso'".

<sup>366</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 101 s. ricorda come anche per la dottrina processualciviltistica (CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, II; COSTANTINO G., *Litisconsorzio*, I), *Diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, vol. XIX, ROMA) il litisconsorzio necessario sia un istituto che rappresenta "un limite alla libertà di agire in giudizio, in quanto il processo non può validamente svolgersi e concludersi se non previa estensione della domanda a soggetti diversi dagli originari attore e convenuto (o ricorrente e resistente), non individuati dal solo attore".

<sup>367</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 104, precisa che di fronte alla previsione del litisconsorzio necessario come strumento per garantire la giusta imposizione, "la dottrina ha segnalato la conseguente compromissione di principi del medesimo rango costituzionale, [...]. Ci si riferisce, in particolare, al principio della tutela dell'azione, di cui all'art. 24, ed a quello della ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, comma 2."

giudicati logicamente contrastanti<sup>368</sup>. Non si può condividere l'*ansia* giurisprudenziale, tendente ad ogni costo<sup>369</sup> all'omogeneità dei giudicati, argomentando la necessità del litisconsorzio necessario sulla base dell'evidenza per cui nell'ordinamento tributario la necessità dell'equo riparto dei carichi fiscali è più pregnante: se così fosse, certamente dovrebbe essere il legislatore *in primis* a provvedere ad evitare storture applicative del prelievo, per scongiurare la violazione del principio di capacità contributiva, e non le Sezioni Unite con delle motivazioni che, peraltro, non convincono<sup>370</sup>.

Uno dei passaggi della sentenza 4 giugno 2008, n. 14815 delle Sezioni Unite condiviso dalla dottrina<sup>371</sup>, è quello relativo all'inapplicabilità all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata della sospensione del processo *ex art. 295 c.p.c.*<sup>372</sup> Le Sezioni Unite, tuttavia, dopo aver fatto riferimento alla diversità delle parti processuali nei differenti giudizi – società e

---

<sup>368</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 78 s.; in senso analogo BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1726, per la quale "si finisce per assegnare al litisconsorzio necessario una funzione che non gli appartiene, posto che la *ratio* di questo istituto non è certo quella di evitare la possibile formazione di conflitti logici tra giudicati" e CASTALDI L., *op. cit.*, p. 868 (l'Autrice afferma che la "dottrina occupatasi *ex professo* del processo civile litisconsortile, [...] ritiene sicuramente escluso che il fondamento giustificativo del suo operare possa ravvisarsi nella semplice esigenza di evitare conflitti logici tra giudicati": in particolare MENCHINI S., *Il processo litisconsortile*, MILANO, 1992, p. 456 s.); sempre ALBERTINI F.V., afferma che "in passato, la giurisprudenza non si era spinta fino a prospettare l'esigenza di perseguire indefettibilmente tale obiettivo di uniformità imponendo il *simultaneus processus*, ma aveva preferito soluzioni, per così dire, empiriche – nella specie, quella di assegnare vastissima estensione applicativa alla norma dell'articolo 1306, comma 2, c.c. – al problema delle divergenti pronunce giudiziali in ordine agli accertamenti emessi nei confronti dei vari soggetti coinvolti". Peraltro, dopo aver sostenuto la preferibilità del litisconsorzio facoltativo, ALBERTINI afferma che il contrasto fra giudicati "non viene evitato allorché l'integrazione del contraddittorio sopraggiunga successivamente alla formazione di un giudicato diretto, il quale non viene travolto dalla sentenza emessa nel giudizio litisconsortile", dal momento che la Corte espressamente ammette "l'eventuale formazione di giudicati parziali", elemento che indurrà la dottrina ad inserire il litisconsorzio necessario emergente dalle sentenze nn. 1052/2007 e 14815/2008 nella categoria del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*.

<sup>369</sup> MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 13, afferma "che tali costi risultano eccessivi rispetto ai benefici".

<sup>370</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 983 afferma che "le affermazioni della Corte lasciano più di un margine di perplessità" e, in modo analogo, NUSSI M., *op. cit.*, p. 776 precisa che "l'iter motivazionale della Cassazione desta qualche perplessità".

<sup>371</sup> V. par. 4.5.1; successivamente alla sentenza, invece, ad esempio, NUSSI M., *op. cit.*, p. 774, in cui l'Autore afferma che l'inutilità di attendere un giudicato formatosi tra altre parti – società e Amministrazione finanziaria – porta ad escludere la possibilità di sospensione dei processi relativi ai soci; SCANU G., *op. cit.*, p. 757 afferma che "la sentenza è apprezzabile laddove, in pendenza del giudizio avente ad oggetto l'accertamento unitario, esclude la sospensione del giudizio relativo ai soci stante la diversità dei soggetti coinvolti, riconoscendosi l'inopponibilità ai soci del giudicato relativo al reddito societario ed il valore preminente del diritto di difesa del contribuente"; BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2272, descrive come positiva la presa di posizione delle SS.UU., le quali "rilevano che la diversità delle parti opera come fattore impeditivo della portata vincolante della causa pregiudicante, perché accettando quella soluzione si viene ad imporre al socio, o associato, l'esito di un giudizio al quale egli è rimasto estraneo". L'Autore sottolinea come positivo, poi, anche la limitazione all'impiego della motivazione *per relationem* – propugnata come soluzione alla disomogeneità dei giudicati dalla dottrina precedente alla sentenza (in particolare, CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società e per i soci*, cit.) -, affermando come tale prassi "può essere giustificata solo quando la prima sentenza abbia già valore di giudicato tra le parti ed in ogni caso quando la prima sentenza sia 'autonomamente ed autosufficientemente vagliata nel contesto della motivazione condizionata'".

<sup>372</sup> Nel punto 2.5.2 della motivazione della sentenza, le Sezioni Unite affermano, per quanto riguarda la sospensione del processo *ex art. 295 c.p.c.*, "la norma non sembra utilizzabile nel caso che qui interessa".

Amministrazione finanziaria nel giudizio relativo all'accertamento del reddito societario, socio e Amministrazione finanziaria nei processi concernenti l'accertamento del reddito di partecipazione – che esclude la sospensione del processo, prescindono dall'altro argomento propugnato dalle precedenti analisi dottrinali, che escludevano la possibilità di sospendere i giudizi relativi all'accertamento del reddito di partecipazione dei singoli soci, in attesa della definizione di quello relativo alla società, in virtù della *ratio*<sup>373</sup> dell'articolo 39, d.lgs. n. 546/1992, in base alla quale viene privilegiato l'autonomo progredire dei giudizi, al di fuori dei casi relativi alla querela di falso e di quelli in cui si controverta sullo stato o sulla capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio, non comprendendo perciò i casi di pregiudizialità-dipendenza, che invece legittimano la sospensione nel processo civile.

Tale critica, tuttavia, potrebbe rivelarsi anacronistica, in virtù della novellazione dell'articolo 39, operata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha aggiunto il comma 1-*bis*, contenente proprio la sospensione per pregiudizialità-dipendenza: "la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa".

In un quadro normativo non ancora completato dal comma 1-*bis*, pertanto, attenta dottrina<sup>374</sup> non esitava a sottolineare che proprio il fatto di aver escluso l'applicabilità dell'art. 295 c.p.c. solo in ragione della non identità delle parti dei differenti processi, dimostrava come le Sezioni Unite avessero aderito implicitamente all'orientamento giurisprudenziale propenso ad ammettere l'applicazione della sospensione così come disciplinata dal codice di procedura civile (conclusione che, come visto, viene negata in dottrina). Infatti, per la Corte, la sospensione *ex art.* 295 c.p.c. non era invocabile nel caso dei redditi prodotti in forma associata – oltre che per la diversità di parti - a causa dell'"unicità" dell'accertamento<sup>375</sup> che determinerebbe l'"inscindibilità" dell'oggetto del giudizio e, di conseguenza, il litisconsorzio necessario tra soci e società, e non in virtù dell'inesistenza, nell'ordinamento tributario, della sospensione per pregiudizialità-dipendenza. La

---

<sup>373</sup> V. par. 4.5.1, dove si afferma che la *ratio* dell'articolo 39 è rinvenibile nella Relazione ministeriale di accompagnamento al d.lgs. n. 546/1992.

<sup>374</sup> BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1722.

<sup>375</sup> Punto 2.5.2 della motivazione, ove si afferma che "l'istituto della sospensione per pregiudizialità non è utilizzabile innanzitutto perché, nella specie, l'accertamento più che essere graduale, è unico: non si tratta di processi da "mettere in fila", ma da unificare" e che "il rimedio della sospensione per pregiudizialità è efficace quando la progressione pregiudiziale si sviluppi tra le stesse parti e si presti al frazionamento, pur garantendo a tutti il diritto al contraddittorio, in separati processi. [...] Quando, invece, come nella specie, si è in presenza di un rapporto plurisoggettivo sul versante passivo, ma sostanzialmente unico, [...] l'accertamento giudiziario non può che essere unico, nei confronti di tutti i soggetti interessati, nell'alveo di un unico, inscindibile rapporto processuale".

strumentalità delle affermazioni della Corte, volte a solidificare la necessità del *simultaneus processus*, è evidente, e certamente contribuisce a togliere autorevolezza alla pronuncia, allorché l'inscindibilità dell'oggetto del giudizio e l'unitarietà dell'accertamento vengano messe in discussione<sup>376</sup>, creando dei dubbi sull'intera architettura argomentativa della sentenza.

Proprio l'omissione delle ipotesi tipiche di sospensione per pregiudizialità-dipendenza<sup>377</sup> nell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 era utilizzato da parte della dottrina<sup>378</sup> come argomento per confermare che l'oggetto del processo tributario concernesse esclusivamente l'impugnazione di atti e non, come sostenevano le Sezioni Unite<sup>379</sup>, l'intero rapporto tributario, determinando così l'irrelevanza della *causa petendi*, e perciò dei motivi di impugnazione, ai fini della definizione dell'oggetto del ricorso. La Corte, al punto 2.6 della motivazione della sentenza, affermava invece che "l'oggetto del ricorso, cui fa riferimento l'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente, che consente di identificare concretamente nel processo *causa petendi* e *petitum* della domanda agita"<sup>380</sup>, usando come prova della bontà del ragionamento degli argomenti piuttosto deboli<sup>381</sup>, e non prendendo in considerazione l'insegnamento di autorevole dottrina<sup>382</sup> che puntualizza come il

---

<sup>376</sup> Come si vedrà al termine del paragrafo, l'"inscindibilità" dell'oggetto del processo è stata oggetto di numerose critiche da parte della dottrina: ad esempio, VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 149, sostiene che, specificamente nel diritto tributario, non vi sono realmente fattispecie che siano indivisibili e irriducibili all'*uno tributario* che deve adempiere la propria obbligazione d'imposta.

<sup>377</sup> Cioè di quei casi in cui la decisione della causa, ex art. 295 c.p.c., dipende dalla risoluzione di un'altra controversia (ora prevista, come visto, dall'art. 39, comma 1-bis, d.lgs. n. 546/1992).

<sup>378</sup> BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1722.

<sup>379</sup> Al punto 2.6 di Cass., sez. un., n. 14815/2008, le SS.UU. affermano che il processo tributario ha "ad oggetto il rapporto tributario e non soltanto l'atto impugnato".

<sup>380</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 2356, precisa che l'apertura delle SS.UU. verso un processo tributario sul rapporto "sono peraltro contraddette dove, per esempio, la sentenza afferma che l'omessa notificazione dell'avviso impedisce all'amministrazione vittoriosa in giudizio di riscuotere il proprio credito nei confronti di chi non abbia ricevuto l'atto. La regola postula che la sentenza sia priva di effetti surrogatori nei confronti dell'accertamento tributario in effetti mancante, e si conforma a coerenti indicazioni normative che corroborano una ricostruzione della natura del giudizio tributario in termini marcatamente impugnatori"; analogamente, TESUARO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 870 s.

<sup>381</sup> Si legge, infatti, al punto 2.6; "se così non fosse, non avrebbe senso quanto dispone l'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, che riconosce in capo al giudice tributario, nei limiti del dedotto, tutte le facoltà attribuite agli Uffici tributarie agli enti impositori. Peraltro, il medesimo art. 2, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, definisce l'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie in maniera onnicomprensiva, attribuendo alle stesse 'tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi', senza alcuna limitazione nell'ambito della materia (fatta eccezione per la sola esecuzione)".

<sup>382</sup> COSTANTINO G., *Litisconsorzio*, cit., p. 3-4 afferma che "la necessità del litisconsorzio non va affermata in base alla *causa petendi*, [...] ma in base al *petitum*"; per ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 73 "è da condividere la critica di chi fa coincidere l'oggetto del ricorso – del quale manca, nella legge processuale tributaria, una definizione normativa – con l'oggetto della domanda, vale a dire il *petitum*, consistente nell'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato". Citando GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte "officiano" i funerali della solidarietà tributaria*, cit., p. 189 s., ALBERTINI

litisconsorzio necessario non dipenda dai motivi posti dalle parti a sostegno del ricorso, essendo, invece, esclusivamente il *petitum*<sup>383</sup> a determinare la necessità del *simultaneus processus*. L'irrelevanza della *causa petendi* giustificherebbe, dunque, secondo questa dottrina, l'assenza nell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 del riferimento ai rapporti di pregiudizialità-dipendenza, che si basano sulle connessioni tra motivi e questioni, i quali si rivelano ininfluenti nel processo tributario<sup>384</sup>. Questa opinione dottrinale deve confrontarsi, tuttavia, con il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992, che prevedendo espressamente nell'ordinamento tributario la sospensione per pregiudizialità-dipendenza, in ogni caso in cui dalla definizione di una causa dipenda la decisione di un'altra controversia, ha di conseguenza attribuito rilevanza alla *causa petendi*, cioè ai motivi del ricorso, che fanno emergere la connessione. La novella, intervenuta posteriormente alla dottrina cui si sta facendo riferimento, può quindi sicuramente privare di forza l'argomento utilizzato per confermare la natura costitutiva del processo tributario<sup>385</sup>, atteso che ora i motivi "entrano" nel processo tributario tramite la sospensione *ex art. 39, comma 1-bis*, ma non contribuisce a modificare l'irrelevanza, ai fini del litisconsorzio necessario, della *causa petendi*, diversamente da come affermato dalla Cassazione: se è l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso che giustifica il litisconsorzio necessario, e l'oggetto del ricorso, per la Corte, "si risolve nello specifico nesso tra atto autoritativo di imposizione e contestazione del contribuente", è evidente come per la Cassazione solo l'identità dei motivi (cioè le contestazioni) determini il litisconsorzio necessario<sup>386</sup>, motivi che invece la dottrina dominante considera irrilevanti.

---

afferma che "invero, ai fini dell'individuazione della domanda nei processi costitutivi, ciò che conta è per l'appunto l'oggetto, mentre i motivi sono soltanto le ragioni occorrenti ai fini del giudizio di fondatezza o meno della domanda stessa".

<sup>383</sup> Cioè, il "risultato giuridico perseguito in giudizio" (così COSTANTINO G., *Litisconsorzio*, cit., p. 3-4); in senso analogo BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1722, ove precisa che "l'elemento oggettivo, che individua la domanda nel processo tributario, sarebbe costituito soltanto dal *petitum*, che si risolve nella richiesta di annullamento dell'atto, mentre le ragioni di fatto e di diritto dedotte a suo fondamento rileverebbero semplicemente quali mere ragioni giustificative della sua fondatezza ai fini di un eventuale accoglimento"; così anche GLENDI C., voce *Giudicato VI) dir. trib., Agg.*, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, ROMA, 2003, p. 7.

<sup>384</sup> BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1722 sostiene "l'impossibilità di discorrere di un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra i ricorsi tributari, posto che tale forma di connessione si basa sul ruolo assunto dalla *causa petendi*, quale elemento individuatore della domanda, che è del tutto estraneo al processo tributario"; analogamente, SCANU G., *op. cit.*, p. 757, afferma che "la pregiudizialità non pare poter persuasivamente invocarsi nel descrivere l'interazione tra l'atto emesso nei confronti della società ed i successivi che hanno i soci come destinatari", anche in ragione della diversità dei presupposti dei differenti giudizi.

<sup>385</sup> Configurazione che, in ogni caso, rimane dominante in dottrina (v. nota 190) a prescindere dall'argomento di BACCAGLINI L.

<sup>386</sup> Come, tra l'altro, affermato da Cass., sez. un., n. 1052/2007, dove si leggeva che il litisconsorzio necessario era determinato dagli elementi comuni posti dagli obbligati a fondamento delle loro impugnazioni.

Le Sezioni Unite, nella sentenza n. 14815/2008, elaborarono, dunque, un modello di processo tributario definito di “impugnazione-merito”<sup>387</sup>, che attribuisce valore preponderante alla *causa petendi*, cioè alle questioni e ai motivi che sostengono la domanda del ricorrente (ricostruzione che appare discutibile alla luce della struttura impugnatoria del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, che dev’essere instaurato a partire dall’impugnazione di uno specifico atto<sup>388</sup>). Ma se è, però, il *petitum* a far sorgere l’esigenza del litisconsorzio necessario, e se nel processo tributario relativo all’accertamento dei redditi prodotti in forma associata il *petitum* non può non essere individuato nell’annullamento dell’avviso di accertamento<sup>389</sup>, è evidente che nel caso di specie siano assenti i presupposti di operatività dell’istituto<sup>390</sup>. Il modulo attuativo dell’imposizione tributaria nell’ambito dell’accertamento dei redditi prodotti in forma associata si sostanzia in una pluralità di atti<sup>391</sup> (l’avviso di accertamento unitario rivolto alla società - e ai soci qualora l’Amministrazione finanziaria decida di notificarglielo- e una molteplicità di avvisi di accertamento del reddito di partecipazione indirizzati ai singoli soci) diretti a distinti soggetti (soci e società) al fine dell’assolvimento di differenti obbligazioni tributarie (ILOR per la società, IRPEF per i soci)<sup>392</sup>:

---

<sup>387</sup> Così ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 112 s., il quale afferma che “il modello del processo tributario di impugnazione annullamento si contrappone, con i suoi corollari in termini di poteri del giudice e di portata del giudicato, a quello adottato dalle Sezioni Unite della Cassazione, le quali muovono dalla concezione del processo tributario come giudizio di impugnazione merito, deducendone che il giudicato tributario copre anche le questioni sulla base delle quali il giudice è pervenuto alla decisione”.

<sup>388</sup> *Ex art. 19, d.lgs. n. 546/1992. NUSSI M., op. cit.*, p. 778 puntualizza che “non si comprende come un processo su questioni possa conciliarsi con la attivabilità tramite ricorso avverso l’impugnazione di specifici atti”. Peraltro, “proporre, come vuole la Cassazione, un processo che abbia per oggetto questioni, che spesso si riverberano su più atti, in un’ottica unitaria tra più soggetti, significa, quantomeno, esporsi a notevoli problematiche sotto il profilo della competenza territoriale (inderogabile), da individuarsi in virtù del primo ricorso che le agita e non in relazione agli atti, o ai soggetti”.

<sup>389</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 993 precisa che nel caso di specie “il *petitum* non può che essere identificato con l’annullamento dell’avviso di accertamento, quello unitario nel giudizio relativo alla società e/o ai soci ai quali sia stato notificato, e quello individuale nella controversia instaurata da questi ultimi”.

<sup>390</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 993 s., afferma che “se è in base al *petitum*, ossia al risultato giuridico perseguito in giudizio, che va affermata la necessità del litisconsorzio e se, in particolare, è l’identità del *petitum* che impedisce la pronuncia di separate decisioni, appare evidente che nelle fattispecie in esame non ricorre il presupposto di operatività dell’istituto, atteso che diverso è l’atto impositivo il cui annullamento costituisce oggetto dei ricorsi proposti rispettivamente dalla società e dai soci”. Inoltre, “avuto riguardo al *petitum*, deve ritenersi che, quand’anche la struttura del rapporto giuridico sostanziale oggetto del giudizio sia plurisoggettiva, non necessariamente il giudizio deve svolgersi nel contraddittorio di tutti i soggetti che siano titolari di quel rapporto: ciò accade allorché (FABBRINI G., *Litisconsorzio*, cit., p. 818) “la situazione plurisoggettiva sostanziale, pur in qualche modo presente nel processo, non ne costituisce l’oggetto [...]; allora i problemi del litisconsorzio necessario non devono essere posti e il processo può essere senz’altro condotto in forma bilaterale”.

<sup>391</sup> GLENDI C., *op. cit.*, p. 934, afferma che il combinato disposto degli articoli 5 t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, “pone all’ente impositore soltanto il vincolo di determinare unitariamente l’imponibile ai fini delle varie imposte, che, tuttavia, restano ben distinte, anche se logicamente connesse, così come sono distinti e autonomi, *quoad effectos*, pur se collegati, sul piano logico, i provvedimenti che le accertano”; MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 13, afferma che “l’Amministrazione finanziaria emana una pluralità significativa di avvisi di accertamento relativi anche ad imposte diverse”.

<sup>392</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 2355 precisa che “l’accertamento dei redditi prodotti in forma associata si attua attraverso più avvisi i quali, oltre a gravare, com’è naturale, le posizioni di soggetti diversi, possono provenire da Agenzie non

il *petitum* non è identico, dal momento che la società (o i soci ai quali è stato notificato) chiederà l'annullamento dell'avviso di accertamento in rettifica del reddito societario, mentre i soci chiederanno l'annullamento dei singoli avvisi di accertamento in rettifica dei loro redditi di partecipazione, e ciò determina l'inapplicabilità delle regole del litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, essendo differenti i presupposti dei vari atti e dei relativi giudizi.

In questo scenario, diventa complicato<sup>393</sup> condividere l'interpretazione degli articoli 5, t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, proposta della Suprema Corte, che assegna all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata quel carattere di "inscindibilità"<sup>394</sup> dell'oggetto che giustifica l'applicazione del litisconsorzio necessario, ai sensi dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992.

La Corte rintraccia nel combinato disposto delle due norme un "rapporto tributario sostanzialmente unico con pluralità di soggetti" i cui presupposti "devono essere ricostruiti attraverso un percorso logico-giuridico unitario": di conseguenza, "l'accertamento giudiziario non può che essere unico, nei confronti di tutti i soggetti interessati, nell'alveo di un unico, inscindibile rapporto processuale". Le Sezioni Unite, tuttavia, sostengono l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso in un contesto – quello dei redditi prodotti in forma associata – dove non rileva un unico atto (come sarebbe prescritto dall'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 e proprio in ragione del quale la Cassazione argomentava la necessità del litisconsorzio), per il

---

coincidenti (quando la società e i soci non risiedano nello stesso ambito territoriale), e fanno sorgere debiti per differenti imposte (ILOR per le società e IRPEF per i soci)". Si ricordi che l'ILOR non è più dovuta dalla società, la quale nel sistema attuale è obbligata per l'IRAP.

<sup>393</sup> Per COPPA D., *op. cit.*, p. 983, "risulta quanto meno difficile prospettare come unica una fattispecie imponibile caratterizzata da presupposti d'imposta distinti (seppur tra loro collegati da un nesso di consequenzialità, essendo unica la fonte produttiva del reddito da sottoporre a tassazione) che si verificano in capo a soggetti diversi, obbligati al pagamento di tributi diversi (ILOR per la società e IRPEF per i soci). L'Autrice sottolinea, poi, come l'autonomia delle diverse posizioni giuridiche assuma, oggi, un rilievo ancora maggiore, "ove si abbia riguardo alla circostanza che, a seguito dell'introduzione dell'IRAP, è venuta meno la coincidenza delle basi imponibili da determinare ai fini dell'applicazione delle imposte dovute, rispettivamente, dalla società (ILOR) e dai soci (IRPEF)"; MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 14 precisa che "non esiste l'unitarietà della materia imponibile o la comunanza del presupposto d'imposta ai quali si richiama la Corte Suprema".

<sup>394</sup> Nel principio di diritto pronunciato dalle SS.UU. nella sent., n. 14815/2008, si legge che "il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni delle fattispecie costitutiva dell'obbligazione".



quale, peraltro, non sussiste l'obbligo di notifica a tutti i soci, essendo bensì coinvolti una pluralità di atti notificati a soggetti diversi, per l'adempimento di imposte differenti<sup>395</sup>.

La diversità dei presupposti e la mancanza di un obbligo di notifica dell'avviso di accertamento del reddito della società a tutti i soci sono argomenti che fanno propendere decisamente la dottrina<sup>396</sup> verso l'esclusione del litisconsorzio necessario tra società e soci e la valorizzazione dell'autonomia dei singoli giudizi: le differenti posizioni giuridiche coinvolte nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata si trovano in un rapporto di consequenzialità<sup>397</sup> - il reddito della società di persone viene imputato *pro quota* ai singoli soci - ma non si tratta sicuramente di un rapporto giuridico "sostanzialmente unico" e, pertanto, inscindibile<sup>398</sup>.

La stessa sostanziale unicità del rapporto giuridico tributario<sup>399</sup>, propugnata dalle Sezioni Unite, non determina, tuttavia, un litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale,

---

<sup>395</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 82 s., precisa che "la problematicità della soluzione elaborata dalle Sezioni Unite è destinata ad aumentare se si considera che le stesse hanno ravvisato un'ipotesi di inscindibilità in una fattispecie - quella dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata - nelle quali le parti necessarie del processo non sono tutte destinatarie di un unico atto. In effetti, il concetto di inscindibilità dell'oggetto del ricorso tratteggiato nella sentenza che ha inaugurato il nuovo orientamento (Cass., SS.UU., sent. 1052/2007: "l'inscindibilità dell'azione tra più soggetti è verificabile tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione: a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati"), difficilmente si adatta ad una fattispecie nella quale l'atto impugnato non è il medesimo notificato a più soggetti"; COPPA D., *op. cit.*, p. 985, puntualizza che "nel procedimento di imposizione sui redditi prodotti in forma associata unitaria è solo la determinazione della base imponibile, non anche l'obbligazione al cui soddisfacimento sono tenuti la società e i soci in relazione al verificarsi di presupposti del tutto autonomi e rilevanti ai fini dell'applicazione di tributi diversi, quantificati in misura differenziata a seconda della situazione reddituale di ciascuno dei soggetti coinvolti nel prelievo fiscale".

<sup>396</sup> Per tutti, COPPA D., *op. cit.*, p. 978 s.; VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 183 sottolinea come, "nel settore impositivo, i concetti di 'contitolarietà della capacità contributiva' o di 'contitolarietà di una fattispecie imponibile unitaria soggettivamente complessa' non sembrano ammissibili".

<sup>397</sup> Il rapporto di consequenzialità, pertanto, esiste certamente tra reddito societario e reddito di partecipazione, essendo un collegamento meno pregnante della pregiudizialità-dipendenza (il nesso di pregiudizialità-dipendenza, come visto, è presente per parte della dottrina, assente per altra); SCANU G., *op. cit.*, p. 757, afferma che "nella fattispecie in esame, i presupposti d'imposta sono diversi, seppur collegati tra loro da un nesso di consequenzialità, e si riferiscono a soggetti diversi (la società per l'ILOR, e i soci per l'IRPEF). Neppure l'impugnazione ha ad oggetto il medesimo atto notificato a più soggetti atteso che diverso è l'atto impositivo che costruisce il *petitum* dei ricorsi proposti rispettivamente dalla società e dai soci".

<sup>398</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 990 stabilisce che "non si è in presenza di una fattispecie nella quale il medesimo presupposto è stato realizzato da una pluralità di soggetti tenuti all'adempimento di una obbligazione unica, ed altresì che il procedimento di accertamento nei confronti della società e dei soci solo formalmente può considerarsi unico, essendo le sfere d'efficacia soggettiva dei due atti impositivi (quello unitario e quello individuale) circoscritta ai rispettivi destinatari, la cui tutela non necessita pertanto di un reciproco coinvolgimento nei rispettivi giudizi". "Quand'anche", osserva COPPA, "si trattasse di un'ipotesi di contitolarietà del rapporto sostanziale, potrebbe egualmente dubitarsi della necessità del litisconsorzio, atteso che, per i limiti soggettivi degli atti di imposizione, ciascun soggetto che ne è destinatario è titolare di un'obbligazione autonoma, benché identica a quella degli altri sotto il profilo oggettivo".

<sup>399</sup> Per VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 165 s. sono presenti "molteplici dubbi" con riferimento all'affermata sussistenza e rilevanza "a livello preprocessuale, di profili di comunanza o d'inscindibilità tali da legittimare il litisconsorzio necessario". Infatti, "non sembrano condivisibili i concetti di 'contitolarietà della capacità contributiva' o di 'fattispecie unitaria soggettivamente complessa' che fanno da sfondo alla sentenza *de qua*". VERSIGLIONI, facendo riferimento ad

come potrebbe sembrare dalle scelte linguistiche effettuate dalla Corte<sup>400</sup>: le argomentazioni della Cassazione non lasciano dubbi sulla volontà di descrivere una fattispecie sostanziale “unica”, “inscindibile” che deve essere rispettata anche in sede processuale. È il lessico che scelgono di utilizzare le Sezioni Unite che trae, però, in inganno: viene preparata la base del litisconsorzio necessario tributario sul piano sostanziale, ma è solo su quello processuale che la presunta inscindibilità trova la sua realizzazione<sup>401</sup>, dal momento che le Sezioni Unite non prevedono l’obbligatorietà della notifica dell’avviso di accertamento del reddito societario ai soci<sup>402</sup>, che avrebbe garantito l’inscindibilità anche sul piano procedimentale – e sostanziale, andando ad integrare interpretativamente l’articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 – ma, anzi, la escludono espressamente.

Non sorprende, di conseguenza, che la dottrina<sup>403</sup> intraveda tra le argomentazioni delle Sezioni Unite un esempio di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* di origine

---

una “divisibilità all’infinito” della capacità contributiva (cioè della base imponibile), giunge ad affermare che “non risultano logicamente ammissibili né la contitolarità della capacità contributiva, né la fattispecie unitaria soggettivamente complessa”: “ben poche cose o ben pochi concetti giuridici”, per l’Autore, “non possono essere divisi o uniti sino al punto di costituire un’unità idonea a divenire riferibile univocamente ad un soggetto unitario. Tanto più se, sul piano statico, ci si occupa, come fa il diritto tributario, di entità economico-patrimoniali misurabili monetariamente”. “Perciò”, conclude VERSIGLIONI, “non convince, né in punto di metodo, né in punto di merito, la base logica cui ha fatto affidamento la Corte di Cassazione nel 2008. D’altro canto, osservando l’art. 5 t.u.i.r., appare evidente che la disciplina sostanziale è irrilevante ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti del litisconsorzio necessario: sul piano genetico sostanziale, il reddito delle società di persone, unitariamente inteso, non è un’unità tributaria, perché la legge, ai fini delle imposte sui redditi, l’ha diviso irreversibilmente prima che potesse esserlo”.

<sup>400</sup> E, anzi, BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2272 guarda positivamente alla sentenza nel punto in cui, secondo l’Autore, viene rispettato il dato normativo: infatti, le Sezioni Unite “impongono la soluzione unitaria non sulla contestualità delle notifiche degli atti impositivi”, non prevista, infatti, dall’art. 40, comma 2, “ma sull’unificazione dei giudizi – soltanto – in sede processuale”.

<sup>401</sup> NUSSI M., *op. cit.*, p. 773, evidenzia come “nonostante l’argomentare della sentenza, l’esito litisconsortile non deriva da un’esigenza sostanziale, propria della fattispecie imponibile o al limite della normativa di attuazione procedimentale, ma da una connotazione meramente processuale, strutturalmente delineata dalla ‘domanda’ e funzionalmente volta ad evitare giudicati logicamente contrastanti su questioni fondamentalmente identiche”: “ed allora la sentenza, almeno a prima lettura, appare contraddittoria, in quanto il richiamo all’unicità del rapporto tributario plurisoggettivo evoca l’idea di un litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale, poi al contrario negate sia dalla persistente utilità delle decisioni, pur se pronunciate in violazione dell’art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, sia dall’inapplicabilità di tale norma ai processi instaurati con motivi diversi da quelli ‘comuni’”.

<sup>402</sup> NUSSI M., *op. cit.*, p. 775 afferma che le Sezioni Unite non postulano l’obbligatorietà della notifica dell’avviso di accertamento societario a tutti i soci, “ed anzi espressamente lo negano, tant’è che il litisconsorzio è previsto anche in assenza di notifiche a soggetti diversi dal ricorrente: l’esito deriva certo dall’automatico riverberarsi sui soci dell’accertamento societario, ma tale logica ‘sostanziale’, solo affermata e mai compiutamente affrontata, rimane sullo sfondo, per valorizzare, invece, esigenze precipuamente processuali”.

<sup>403</sup> In modo praticamente unanime: NUSSI M., v. nota 401; BACCAGLINI L. *op. cit.*, p. 1726 evidenzia come non si riesce a includere il litisconsorzio elaborato dalle SS.UU. all’interno di una delle categorie classiche del diritto processuale civile – “di certo, non sarebbe assimilabile ad un litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali, attesa l’assenza nel caso di specie di un rapporto giuridico unitario, ovvero di un’impugnazione di atto ad effetti inscindibili. Probabilmente si tratta di una nuova figura di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, di genesi giurisprudenziale”; ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 69 s. precisa che “l’analisi delle pronunce che hanno inaugurato il nuovo corso giurisprudenziale, rivela precise radici del nuovo modello di litisconsorzio necessario nella tendenza della giurisprudenza civile ad ammettere ipotesi di litisconsorzio *propter opportunitatem*” e che “in effetti, tra gli Autori che hanno commentato criticamente gli arresti

giurisprudenziale, che trova la propria ragion d'essere nell'esigenza di evitare la formazione di giudicati logicamente contrastanti - in un terreno, quello tributario, dove sono molto intense le istanze di uguaglianza contributiva - e, altresì, di tutela giurisdizionale dei singoli avverso le pretese dell'Amministrazione finanziaria.

La conferma di tale conclusione è individuata dalla dottrina<sup>404</sup> nel regime della sentenza emanata all'esito di un giudizio relativo all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, al quale tuttavia non hanno preso parte uno o più litisconsorti necessari. Subito dopo aver affermato che nel caso oggetto della sentenza n. 14815/2008 "il ricorso deve essere accolto, in quanto l'intero rapporto processuale si è sviluppato in violazione dell'art. 14, d.lgs. n. 546/1992" e quindi "va cassata la sentenza impugnata e quella di primo grado" con rinvio alla commissione tributaria provinciale per la celebrazione del giudizio di primo grado nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, previa integrazione del contraddittorio ex art. 14, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 – classica conseguenza del litisconsorzio necessario in caso di irregolarità del contraddittorio<sup>405</sup> - le Sezioni Unite ammettono "l'eventuale formazione di giudicati parziali (riferiti, cioè, a singole posizioni)", con la conseguenza che la sentenza pronunciata in assenza di alcuni litisconsorti processuali non può essere *inutiliter*

---

delle Sezioni Unite è diffusa l'opinione che quella elaborata dalle Sezioni Unite sia una nuova figura di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* di genesi giurisprudenziale, giustificata dalla necessità di evitare un conflitto logico di giudicati che, secondo la Corte, sarebbe contrario ai principi di capacità contributiva ed imparzialità dell'Amministrazione finanziaria; in senso analogo COPPA D., *op. cit.*, p. 1011, conclude il suo lavoro affermando che "si è pertanto in presenza di una di quelle ipotesi di litisconsorzio *propter opportunitatem* la cui derivazione giurisprudenziale, non condivisa ma accettata dalla dottrina, comporta un ampliamento dell'ambito di operatività dell'istituto rispetto a quello segnato dai confini dettati dal legislatore. Un ampliamento che si spinge a ricomprendere fattispecie, come sembra essere quella in esame, nelle quali la necessità del giudizio unitario è fondata solo sull'opportunità di favorire la formazione di decisioni omogenee e che dovrebbero pertanto costituire oggetto, ricorrendone i presupposti, di litisconsorzio facoltativo"; SCANU G., *op. cit.*, p. 757 sottolinea come "la Corte appare consapevole della tendenziale autonomia delle singole posizioni, e che, quindi, l'auspicata unitarietà poggia non tanto sulla contestualità delle notifiche alla società e ai soci – e quindi nella fase procedimentale – quanto sull'unificazione dei giudizi in sede processuale"; VERSGLIONI M., *op. cit.*, p. 159, afferma che si tratterebbe di un litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*: "tale tipo di litisconsorzio necessario sarebbe statuito in ragione di un interesse astrattamente condivisibile (evitare giudicati contrastanti) ma implicante, in concreto, svantaggi superiori ai vantaggi".

<sup>404</sup> V. paragrafo 1.3. ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 90, peraltro, afferma che nella forma di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* "si registra un'attenuazione delle conseguenze dello svolgimento del processo a contraddittorio non integro", non essendo impedita la formazione del giudicato sostanziale qualora il litisconsorzio resti inattuato fino al passaggio in giudicato formale della sentenza; anche VERSGLIONI M., *op. cit.*, p. 170 e 186, sostiene che quello elaborato dalle SS.UU. sia un litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, affermando che "sia sul piano genetico-sostanziale, sia sul piano dell'adempimento, sia su quello sanzionatorio, sia su quello attuativo (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo) logica e norme (costituzionali o legislative) inducono a ritenere tendenzialmente inammissibile il litisconsorzio necessario soci-società di persone".

<sup>405</sup> V. paragrafo 1.

*data*<sup>406</sup> (e ciò troverebbe conferma, secondo la dottrina<sup>407</sup>, nella motivazione della sentenza, in cui non è mai espressamente richiamata l'espressione, coniata da Chiovenda, relativa all'inutilità).

Per la dottrina<sup>408</sup> l'utilità della sentenza pronunciata senza la presenza contestuale della società e di tutti i soci è evidente, perché nel litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* elaborato dalle Sezioni Unite la pronuncia emanata in assenza di uno o più litisconsorti necessari "non è *tamquam non esset*"<sup>409</sup>: l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo al reddito della società – e, pertanto, favorevole ai soci, ancorché non abbiano partecipato al giudizio – "spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci, i quali possono opporlo all'Amministrazione finanziaria, che è stata parte in causa nel relativo processo", "a meno che l'annullamento non sia stato pronunciato per tardiva notifica dell'atto impositivo (decadenza), o per altra causa non rapportabile ai soci", con l'unica precisazione per cui "gli effetti del giudicato di annullamento non si estendono al socio nei cui confronti sia intervenuto, intanto, un giudicato diretto di segno contrario, che abbia avallato l'accertamento effettuato dall'Ufficio"<sup>410</sup>. Inoltre, l'ammissibilità dei "giudicati parziali",

---

<sup>406</sup> Conseguenza tipica della sentenza pronunciata in un giudizio relativo ad una fattispecie che implica il litisconsorzio necessario in assenza di uno o più litisconsorti (v. nota 6).

<sup>407</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 1004 evidenzia che non si rinviene "in seno alla pronuncia un espresso riferimento alla sentenza *inutiliter data*"; ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 71 osserva che una conferma della natura *propter opportunitatem* del litisconsorzio necessario elaborato dalle Sezioni Unite "si rinviene nella circostanza che nelle motivazioni delle sentenze in commento, non è mai menzionata la conseguenza, tipica del litisconsorzio necessario in senso proprio, per cui la sentenza pronunciata a contraddittorio non integro risulta *inutiliter data*. Pare di potersi dedurre, anzi, dal riferimento a "giudicati parziali" che, in caso di incompletezza del contraddittorio, la Cassazione non ritenga la sentenza *inutiliter data*" e, inoltre, dal fatto che nella motivazione della sentenza n. 14815/2008 "non è mai menzionata la conseguenza, tipica del litisconsorzio necessario in senso proprio, per cui la sentenza pronunciata a contraddittorio non integro risulta *inutiliter data*".

<sup>408</sup> VERSIGLIONI M., *op. cit.*, p. 171 precisa che nel diritto tributario, e specificamente nel processo, "appare difficile teorizzare l'inutilità del procedimento o del processo dovuta alla mancata partecipazione (*ab origine* o no) di un 'uno' ulteriore e diverso dal (solo) 'uno tributario' determinato (o determinabile)" e che "nel diritto tributario, se c'è controversia sull'*an* e sul *quantum* dell'*unità dell'indice di capacità contributiva*' univocamente riferibile ad un 'uno tributario', allora l'idoneità all'utilità (del procedimento o del processo, dell'accertamento o della composizione) c'è sempre"; per ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 13 "non è inutile l'annullamento dell'avviso di accertamento unitario, se al processo non prendono parte la società e tutti i soci, dato che la sentenza giova certamente alla società ricorrente e l'annullamento si riflette a favore dei soci, in quanto fa venir meno un presupposto procedimentale degli accertamenti nei confronti dei medesimi".

<sup>409</sup> Come affermano le SS.UU. alla fine del punto 2.9 della motivazione della sentenza: ma è, questo, un corollario necessario dell'affermata ammissibilità di "giudicati parziali". MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 19, osserva che "gli effetti della sentenza di annullamento (parziale o totale) passata in cosa giudicata favorevole alla società o ai singoli soci si estendono a tutti i soci ancorché non intervenuti in giudizio, esclusi quelli per i quali è intervenuta sentenza passata in cosa giudicata di segno contrario" mentre, invece, "gli effetti del giudicato di conferma dell'atto dell'Amministrazione finanziaria possono essere opposti solo ai soggetti che hanno partecipato al relativo processo"; citando CARINCI A., *op. cit.*, COPPA conclude precisando che "in definitiva, la sentenza resa nei confronti della società, ovvero di taluni soci soltanto, non è [...] *inutiliter data*; piuttosto circoscrive i suoi effetti alle sole parti del processo, senza riverberarsi su coloro che ne sono rimasti estranei".

<sup>410</sup> Punto 2.9 della motivazione di Cass., sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815.

formatisi al termine dei giudizi che coinvolgono i singoli soci, dimostra che è indubitabile l'utilità della sentenza resa *inter pauciores*<sup>411</sup> anche nel caso di esito favorevole all'Amministrazione finanziaria, la quale potrà procedere all'attività di riscossione nei confronti di coloro che furono parti del giudizio.

Questo scenario si dimostra lineare e coerente, ma compromette l'intera motivazione della sentenza delle Sezioni Unite, che manifesta così tutta la sua contraddittorietà nell'imporre il *simultaneus processus* per raggiungere degli obiettivi che potrebbero essere ugualmente conseguiti facendo ricorso al litisconsorzio facoltativo<sup>412</sup>: la Corte, infatti, afferma la sussistenza del litisconsorzio necessario originario tra società e soci<sup>413</sup>, ma contestualmente ammette la possibilità di giudicati parziali e, quindi, di esiti differenziati tra i diversi giudizi,

---

<sup>411</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 987 afferma che "appare evidente come nella fattispecie in esame la decisione emessa nei confronti solo di alcuni di quei soggetti sia idonea a regolamentare compiutamente il rapporto giuridico controverso.". L'Autrice afferma, inoltre, che "non può dubitarsi infatti della circostanza che le sentenze pronunciate *inter pauciores* nei giudizi instaurati dalla società e/o dai singoli soci sono destinate a produrre effetti nei confronti delle parti del processo, anche in assenza di alcuni dei soggetti coinvolti nel procedimento di imposizione dei redditi prodotti in forma associata: la situazione creditoria dell'ente impositore, in caso di giudicato ad esso favorevole, non può certo ritenersi compromessa dalla mancata partecipazione della società o di tutti i soci al processo che abbia ad oggetto l'accertamento individuale notificato ad uno di essi"; analogamente BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1727 mentre GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte "officiano" i funerali della solidarietà tributaria*, cit., p. 190, affermava che il nuovo litisconsorzio necessario tributario – inaugurato dalla sentenza n. 1052/2007 – implicava che, in caso di errore dell'Amministrazione finanziaria, che non aveva notificato l'avviso di accertamento riguardante inscindibilmente più soggetti, l'intera attività impositiva sarebbe stata pregiudicata. Tale obiezione non risulta più attuale, in ragione del carattere *propter opportunitatem* del litisconsorzio necessario risultante dalla sentenza n. 14815/2008 e in virtù, pertanto, dell'ammissibilità di giudicati parziali.

<sup>412</sup> Si conferma, di conseguenza, la sovrapposizione concettuale tra litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* e litisconsorzio facoltativo evidenziata al paragrafo 2. Infatti, l'economia delle attività processuali e l'omogeneità delle decisioni, secondo COPPA D., *op. cit.*, p. 1011 s., sembrano poter essere adeguatamente soddisfatte facendo ricorso al litisconsorzio facoltativo, "originario o successivo" e, in particolare, "mediante riunione (non obbligatoria di cause)". Per COPPA, "è lecito chiedersi se la scelta operata dalla Corte, in sé ammissibile sulla scorta degli orientamenti giurisprudenziali, che nel settore del diritto civile tende ad estendere il campo di applicazione del litisconsorzio necessario, non costituisca una forzatura che poteva essere evitata fornendo come indicazione l'opportunità di fare ricorso al litisconsorzio facoltativo": "si lascerebbe così alle parti la facoltà di provocare quella definizione unitaria della materia imponibile cui è commisurato il debito di ciascuna di esse, senza gli effetti distorsivi scaturenti dalla necessaria attuazione del *simultaneus processus*"; in senso analogo, ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 110, evidenzia che "più adatti a dare attuazione sul piano processuale ai canoni costituzionali si rivelano gli istituti tendenti a realizzare il litisconsorzio facoltativo. Ci si riferisce al ricorso collettivo, alla riunione (facoltativa) dei giudizi, agli interventi, istituti che tendono al medesimo obiettivo di prevenire il contrasto fra determinazioni amministrative definitive d'imponibili e giudicato o fra giudicati, senza costringere i soggetti passivi coinvolti in 'unico, enorme e obbligatorio giudizio omnicomprensivo' (cita MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 1055), determinando una limitazione ingiustificata del diritto dei soggetti di agire in giudizio per l'annullamento degli atti impositivi".

<sup>413</sup> In maniera, peraltro, molto intensa: al punto 2.1 della motivazione si legge, infatti, che la violazione del litisconsorzio tributario necessario e originario determina la "nullità *ab imis* del rapporto processuale", anche se nel prosieguo della sentenza tale conseguenza verrà notevolmente mitigata (così come nella giurisprudenza successiva, ed in particolare in Cass., sez. trib., n. 3830/2010 e Cass., sez. trib., n. 9760/2010, analizzate nel paragrafo 6.1).

rendendo evanescente l'invocata "unitarietà" e "inscindibilità" della fattispecie sostanziale oggetto della sentenza 4 giugno 2008, n. 14815.

L'incertezza delle Sezioni Unite nell'applicazione degli istituti che disciplinano il processo con pluralità di parti si manifesta vividamente nella possibilità, dichiarata a principio della motivazione della sentenza, di applicare al presunto "litisconsorzio tributario necessario e originario", che non sia stato rispettato *ab origine*, l'istituto della riunione dei ricorsi previsto dall'articolo 29, d.lgs. n. 546/1992<sup>414</sup>, evitando la regressione dei giudizi al primo grado a causa dell'irregolarità del contraddittorio. La Corte afferma che "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 dell'art. 29, d.lgs. n. 546/1992, oppure dinanzi al giudice preventivamente adito"<sup>415</sup>. A livello di coerenza normativa, la soluzione appare immediatamente non convincente. Nel caso in cui i singoli ricorsi dei soci siano pendenti davanti a commissioni tributarie differenti – non potendo verificarsi, per ciò solo, la riunione *ex art.* 29, d.lgs. n. 546/1992<sup>416</sup> - la Corte stabilisce perentoriamente, noncurante del disposto dell'articolo 5, comma 1, d.lgs. n. 546/1992<sup>417</sup> ("la competenza delle commissioni tributarie è inderogabile"), che i ricorsi devono essere riuniti dinanzi al giudice preventivamente adito, in ragione dell'"unicità" della causa: come afferma

---

<sup>414</sup> Punto 2.1 della sentenza e, più nel dettaglio, punto 2.5. e 2.5.1. Le Sezioni Unite precisano che "la soluzione che meglio concilia tutte le diverse esigenze processuali (economia dei giudizi, rispetto del diritto al contraddittorio ed eliminazione del rischio di giudicati contrastanti) è quella della riunione dei procedimenti connessi (*simultaneus processus*), prevista e disciplinata, per il diritto tributario, dall'art. 29, d.lgs. n. 546/1992 (nel giudizio di Cassazione si applica l'art. 274 c.p.c.)".

<sup>415</sup> L'alternativa, nel caso in cui non tutti abbiano proposto ricorso, è ovviamente l'integrazione del contraddittorio. Come precisa BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, p. 2273, la realizzazione dell'unitarietà si verifica o tramite la riunione *ex art.* 29, d.lgs. n. 546/1992, o mediante il litisconsorzio necessario *ex art.* 14, d.lgs. n. 546/1992: "più in dettaglio, la riunione dovrà essere disposta quando vi sono ricorsi autonomi pendenti davanti alla stessa commissione, ovvero da parte del giudice preventivamente adito, anche in deroga alla competenza territoriale, quando i ricorsi sono stati proposti davanti a diverse commissioni tributarie." Quest'ultima presa di posizione non è condivisa in dottrina (v. nota 418). "La riunione però presuppone che tutti gli avvisi di accertamento siano stati notificati ai soggetti coinvolti, e che tutti gli avvisi siano stati impugnati. Non è pertanto un rimedio sufficiente, perché possono esservi casi di avvisi non notificati, o di avvisi (notificati e) non impugnati; casi nei quali, per qualcuno dei soggetti coinvolti, non vi è un processo da riunire agli altri. Di qui l'affermazione che il vero strumento idoneo a risolvere in radice la generalità dei casi è il litisconsorzio necessario, con ordine da parte del giudice di chiamare in giudizio tutti i soggetti coinvolti e ai quali il ricorso non sia già stato notificato".

<sup>416</sup> L'articolo 29, infatti, dispone: "in qualunque momento il presidente della sezione dispone con decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi" (comma 1); "se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente" (comma 2).

<sup>417</sup> BACCAGLINI L., *op. cit.*, p. 1724, osserva che nella sentenza n. 14815/2008, "la Cassazione ritiene che la competenza tributaria possa essere derogata ove si tratti di riunire non cause diverse ma un'unica causa".

la Corte, “in questo caso, non si tratta di riunire cause connesse, ma di ricomporre l’unicità della causa”<sup>418</sup>, palesando l’illogicità derivante dall’applicazione di un istituto – la riunione – essenzialmente operante nel litisconsorzio facoltativo<sup>419</sup>, ad una fattispecie definita “unitaria” e “inscindibile” che va trattata, secondo le stesse Sezioni Unite, in un’unica causa e in regime di litisconsorzio necessario.

Delle due, l’una: o l’istituto applicabile alle controversie relative all’accertamento dei redditi in forma associata è il litisconsorzio necessario, e allora la riunione *ex art. 29* non può trovare applicazione – poiché si riferisce a una pluralità di ricorsi “che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi” che vengono riuniti dal presidente della sezione in base ad una valutazione discrezionale, mentre la Corte fa espresso riferimento all’“unicità della causa” –, oppure si valorizza l’art. 29, d.lgs. n. 546/1992, abbandonando il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*<sup>420</sup> discendente dall’interpretazione del combinato disposto degli articoli 5, t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 predicata dalle Sezioni Unite, a favore degli istituti del litisconsorzio facoltativo<sup>421</sup>.

In conclusione, nella sentenza 4 giugno 2008, n. 14815 le Sezioni Unite procedono alla teorizzazione del litisconsorzio necessario tributario nelle controversie relative all’accertamento dei redditi prodotti in forma associata, terminando il percorso iniziato nella sentenza 18 gennaio 2007, n. 1052 – la quale, tuttavia, veniva emanata all’esito di un giudizio in cui era stata dedotta una fattispecie molto diversa –, inventando un nuovo modello di

<sup>418</sup> Per BACCAGLINI L., *op. cit.*, “l’istituto della riunione, oltre che operare quale meccanismo per favorire il *simultaneus processus* in presenza di cause connesse, assumerebbe la funzione vicaria riparatrice di ‘ricomporre in un unico alveo processuale’ la ‘frammentazione di una causa unica’”. L’Autrice conclude evidenziando come “è, questo, un passaggio motivazionale che desta forti perplessità, non solo in relazione alla deroga di competenza a favore del giudice preventivamente adito, ma anche in ordine alla asserita unitarietà della causa che la Suprema Corte ravvisa nel caso di separata impugnazione di avvisi di accertamento del reddito sociale e di partecipazione, da parte – rispettivamente – di soci e società di persone, che dovrebbe dar vita sin dappprincipio ad un litisconsorzio necessario, o al più – ove tutti i litisconsorti di lite abbiano autonomamente impugnato – ad una riunione obbligatoria dei ricorsi”.

<sup>419</sup> COPPA D., *op. cit.*, p. 996, sostiene che la soluzione della riunione dei giudizi *ex art. 29* “potrebbe anche condividersi”, se essa “non fosse dalla Corte configurata come obbligo ‘in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario’. [...] La Corte configura infatti un’ipotesi di litisconsorzio necessario attraverso l’utilizzazione di uno strumento, la riunione di cause, che viene normalmente identificato come modalità di realizzazione del litisconsorzio facoltativo successivo”.

<sup>420</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 89 afferma che “la Cassazione”, con la particolare interpretazione dell’art. 29, d.lgs. n. 546/1992, “piega infatti alle esigenze del litisconsorzio necessario un istituto che, di regola, è volto all’attuazione del litisconsorzio facoltativo c.d. successivo, pervenendo così alla creazione di una nuova fattispecie di riunione necessaria dei processi” (l’espressione *riunione necessaria dei processi* è di COPPA D., *op. cit.*, p. 998).

<sup>421</sup> L’accertamento dei redditi prodotti in forma associata non sarebbe più inquadrabile nel comma 1 dell’articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, bensì nel comma 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”), interpretando il termine “destinatari” nel senso di “attuali o potenziali” – come peraltro messo in atto dalle SS.UU., le quali però hanno incluso i soci non notificati e quelli incorsi in decadenza all’interno di un litisconsorzio necessario – e potendo chiamare in giudizio, perciò, *ex art. 14*, comma 3, gli altri soci che, magari, non hanno proposto ricorso.

litisconsorzio necessario che, per le sue caratteristiche, unanime dottrina non ha esitato a ricondurre nell'area del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, ma che in realtà sembra essere il risultato di un percorso argomentativo non lineare, e nemmeno coerente, volto a raggiungere "il miraggio dell'unicità logica del giudizio"<sup>422</sup>.

Sembra preferibile, dunque, a seguito dell'analisi dottrinale sviluppatasi sul punto, valorizzare l'autonomia dei singoli processi – di società e soci – nell'ottica di un accertamento unitario che non deve necessariamente svolgersi contestualmente in un unico giudizio, ma a cui può essere eventualmente dato risalto a livello processuale dagli istituti del litisconsorzio facoltativo, in particolare dalla riunione dei giudizi *ex art. 29*, d.lgs. n. 546/1992 oppure dalla chiamata in causa *ex art. 14*, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, senza vincolare soci e società ad un unico processo con pluralità di parti.

## 6. GLI SVILUPPI GIURISPRUDENZIALI DEL LITISCONSORZIO NECESSARIO.

Le perplessità dottrinali espresse sul litisconsorzio necessario tributario configurato dalle Sezioni Unite sono inevitabilmente destinate a rimanere tali, in assenza di interventi del legislatore sul tema del litisconsorzio necessario tributario. La Cassazione, negli anni successivi alla sentenza n. 14815/2008, ha provveduto ad estendere il litisconsorzio necessario ad una serie di situazioni ove è indubbia l'assenza dell'inscindibilità dell'oggetto del ricorso richiesta dall'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, al fine dell'instaurazione del *simultaneus processus*.

Nel 2010 (paragrafo 6.1), la Cassazione porta all'estremo la riflessione relativa alla possibile riunione dei ricorsi *ex art. 29*, d.lgs. n. 546/1992, per poter "ricomporre l'unicità della causa"<sup>423</sup> pregiudicata dalla proposizione di distinti e autonomi ricorsi da parte della società di persone e dei soci, dimostrando, da un lato, la completa estraneità dell'istituto litisconsortile elaborato dalle Sezioni Unite alla tradizionale dogmatica processualciviltistica<sup>424</sup>, e dall'altro la sua particolare natura *propter opportunitatem*, sempre

---

<sup>422</sup> Si esprime in questi termini GLENDI C., *op. cit.*, p. 933 riguardo a quella che l'Autore considera "l'ennesima manifestazione di *Begriffjurisprudenz*".

<sup>423</sup> Cass., sez. un., n. 14815/2008.

<sup>424</sup> V. capitolo I, par. 1.1.



più accentuata dalle eccezioni alle regole del litisconsorzio previste dalla giurisprudenza della Cassazione. Inoltre, l'evoluzione giurisprudenziale successiva al 2008 ha contribuito a regolare (paragrafo 6.3) la posizione di quei soggetti – soci e società – che abbiano concluso la procedura di adesione all'accertamento con l'Amministrazione finanziaria: quest'ultima disciplina, contenuta nel d.lgs. n. 218/1997, rappresentava, secondo alcuni<sup>425</sup>, un *vulnus* all'unitarietà dell'accertamento prescritta dal combinato disposto degli articoli 5 t.u.i.r. e 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973; unitarietà che, tuttavia, non è prescritta a livello normativo<sup>426</sup>, e può essere coerentemente raggiunta anche senza la simultanea presenza della società e di tutti i soci in un unico processo (soluzione, questa, che verrà adottata dalla Suprema Corte). Successivamente, la sezione tributaria della Corte, con sentenza n. 10145/2012 (paragrafo 6.3), ha esteso il litisconsorzio necessario nel caso di un giudizio, sempre relativo all'accertamento dei redditi prodotti da una società di persone, nel quale venivano accertati, oltre ad un maggior reddito, anche una maggiore IRAP e una maggiore IVA, affermando poi, in Cass., sez. trib., n. 13307/2017 che anche solo ed esclusivamente in relazione all'IRAP sussiste il litisconsorzio necessario tra tutti i soci e la società, nonostante per l'IRAP sia obbligata solamente la società.

Infine, il litisconsorzio necessario è stato esteso da una pronuncia del 2012 (Cass., n. 4688/2012<sup>427</sup>) alle controversie rientranti nell'operatività della presunzione di distribuzione di utili extra contabili tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa (paragrafo 6.4), addirittura fuoriuscendo, pertanto, dall'alveo delle società di persone, nei confronti delle quali la logicità della soluzione litisconsortile appare, già di per sé, dubitabile. La giurisprudenza successiva ha sconfessato tale impostazione, ricorrendo all'istituto della sospensione per pregiudizialità-dipendenza – in un primo momento utilizzando l'art. 295 c.p.c. e poi, a seguito del d.lgs. n. 156/2015, mediante il comma 1-*bis* dell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 – per quanto riguarda le società di capitali a ristretta base sociale, anche se forse la sospensione *ex art. 39, comma 1-bis, d.lgs. n. 546/1992*, potrebbe integrarsi proficuamente

---

<sup>425</sup> BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 115, v. par. 4.5.1.

<sup>426</sup> Il riferimento dell'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 ad un "unico atto" può risultare fuorviante, ed è per questo che la Cassazione si è spinta fino alla configurazione del litisconsorzio necessario, poiché risultava essere lo strumento più idoneo a salvaguardare tutte gli interessi sottesi all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata (evitare conflitti logici tra giudicati, garantire il diritto di difesa dei soci, assicurare il rispetto della capacità contributiva e dell'equo riparto dei carichi fiscali).

<sup>427</sup> Pubblicata, ad esempio, in *De Jure*, banche dati editoriali GFL.

anche nel caso dei giudizi relativi all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, evitando di ricorrere al litisconsorzio necessario.

## **6.1 Il parziale *revirement* della Cassazione: la sentenza 18 febbraio 2010, n. 3830.**

A soli due anni di distanza dalla sentenza 4 giugno 2008, n. 14815, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione emanò una sentenza<sup>428</sup> nella quale veniva nuovamente trattato l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, precisando la ricostruzione giurisprudenziale effettuata dalle Sezioni Unite e, in particolare, individuando un caso in cui non dev'essere dichiarata la nullità dei singoli giudizi, relativi alla società e ai soci, nonostante questi siano stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari<sup>429</sup>.

Proseguendo il percorso argomentativo delle Sezioni Unite, secondo il quale, qualora tutti i soci e la società abbiano proposto separati ricorsi avverso i rispettivi avvisi di accertamento, questi devono essere riuniti ex art. 29, d.lgs. n. 546/1992<sup>430</sup>, se pendenti dinanzi allo stesso giudice (oppure, se proposti avanti a commissioni tributarie differenti, dinanzi al giudice

---

<sup>428</sup> Cass., sez. trib., 18 febbraio 2010, n. 3830, con massima pubblicata, ad esempio, in *Giust. Civ. Mass.*, 2010, 2, 228, confermata da Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9760; Cass., sez. trib., 16 gennaio 2015, n. 673 pubblicata, ad esempio, in *Corr. trib.*, 14/2015 con nota di BUTTUS S., *Riunione dei ricorsi e sanatoria del vizio del contraddittorio nel litisconsorzio tra società e soci*, p. 1098; Cass., sez. trib., 13 dicembre 2017, n. 29843; Cass., sez. trib., 24 febbraio 2022, n. 6073

<sup>429</sup> La sentenza pronunciata dalla Sezione tributaria manifesta la ricerca di una soluzione alla farraginosità che era emersa a seguito della presa di posizione delle Sezioni Unite nel 2008: come sottolinea MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario*, cit., p. 21 s., la sentenza n. 14815/2008 aveva "portato inevitabilmente alla conseguenza della declaratoria di nullità delle sentenze che non avessero rispettato la 'contestualità' *ab origine* del processo fra tutti i protagonisti del rapporto". Nella giurisprudenza successiva, il coerente sviluppo dell'applicazione del litisconsorzio necessario, con il rinvio dei giudizi, disposto in appello, al giudice di primo grado, aveva, osserva MUSCARÀ, posto "le premesse per una ulteriore prospettiva di farraginosità del sistema processuale tributario", "in ossequio ad un rigoroso (quanto formale, se non addirittura formalistico) principio di 'contestualità e unitarietà' della loro celebrazione, prescindendo del tutto dall'analisi degli esiti della concreta vicenda processuale". Analogamente BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1099, ove afferma che "la Suprema Corte ha in un primo tempo applicato pedissequamente l'art. 383, comma 3, c.p.c. Cosicché, le cause, che giungevano al suo vaglio senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari ad un unico giudizio, venivano rinviate al giudice di primo grado, affinché fosse garantito il *simultaneus processus*".

<sup>430</sup> Così da recuperare, in un secondo momento, l'integrità del contraddittorio richiesta dal litisconsorzio necessario (v. Cass., sez. un., n. 14815/2008). BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1100 precisa puntualmente che "le SS.UU. avevano ritenuto che la riunione dei ricorsi, proposti separatamente dalla società e/o dai singoli soci, potesse essere idonea a realizzare il litisconsorzio necessario originario, quando fosse stata disposta dalla commissione tributaria provinciale, in primo grado, ma non aveva ritenuto sanabile la pregressa violazione del principio del contraddittorio, attraverso la riunione disposta dal giudice di appello o, tanto meno, ordinata dalla stessa Corte di Cassazione".

preventivamente adito<sup>431</sup>), la Sezione tributaria stabilì che, nel caso in cui società e soci avessero proposto distinti ricorsi contro ciascun avviso di accertamento a loro notificato<sup>432</sup>, e questi fossero giunti separatamente sino in Cassazione, non avrebbe dovuto essere dichiarata la nullità dei precedenti gradi di merito<sup>433</sup>, per ogni singolo giudizio, se i ricorsi fossero stati proposti basandosi sugli stessi motivi (la Cassazione fa di nuovo riferimento alla *causa petendi*, come nella sentenza n. 14815/2008) e se le relative sentenze avessero espresso i medesimi contenuti<sup>434</sup> dal punto di vista decisorio<sup>435</sup>.

In questo modo la Cassazione, ancorché si tratti di una pronuncia della sezione tributaria, conferisce al litisconsorzio necessario tributario delle caratteristiche ancor più peculiari

---

<sup>431</sup> Come ricordato al par. 5, questo arresto delle Sezioni Unite è incoerente con il dato normativo utilizzato: la Corte fa riferimento all'art. 29, d.lgs. n. 546/1992, ma in realtà intende disciplinare una situazione che rientra nella litispendenza ex art. 39 c.p.c., equivocando la normativa sostanziale di riferimento.

<sup>432</sup> Per la società, l'avviso di accertamento del reddito societario, e per i soci, i singoli avvisi di accertamento del reddito di partecipazione rilevante ai fini IRPEF.

<sup>433</sup> Come prescritto dall'articolo 383, comma 3, c.p.c., ai sensi del quale: "La Corte, se riscontra una nullità del giudizio di primo grado per la quale il giudice d'appello avrebbe dovuto rimettere le parti al primo giudice, rinvia la causa a quest'ultimo". E il caso di specie, in cui separati ricorsi erano stati proposti dai soci di una società di persone e dalla stessa società (caso in cui trova applicazione il litisconsorzio necessario, come da orientamento giurisprudenziale consolidato), rientrava senza dubbio nella sfera applicativa dell'articolo 354, c.p.c., in virtù del quale: "[...], il giudice d'appello non può rimettere la causa al primo giudice, tranne che dichiarare nulla la citazione, oppure riconosca che nel giudizio di primo grado doveva essere integrato il contraddittorio, [...]". La violazione dei precedenti articoli è evidenziata con scetticismo da RICCI E.F., *Nooo! (La tristissima sorte della ragionevole durata del processo nella giurisprudenza della Cassazione: da garanzia in cerca di attuazione a killer di garanzie*", in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 977: "incredibile mi sembra poi quanto si legge nella sentenza n. 3830/2010 sull'art. 354, comma 1, c.p.c. nel caso di mancata integrazione del contraddittorio in primo grado. Nel caso di specie, i litisconsorti pretermessi avevano preso parte ad un procedimento parallelo sul medesimo oggetto; ed i due procedimenti erano stati decisi con due sentenze identiche nel contenuto. La Corte afferma allora che la necessaria unicità del giudizio è stata attuata dal punto di vista sostanziale, anche se non dal punto di vista formale e procedimentale; e ritiene di poter rimediare all'accaduto, semplicemente...riunendo i ricorsi proposti contro le due decisioni, come se queste ultime fossero una decisione sola".

<sup>434</sup> Cass., sez. trib., n. 3830/2010: "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 va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi 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: identità oggettiva quanto a *causa petendi* dei ricorsi; 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; simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici. In tal caso, 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 per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio".

<sup>435</sup> CONSOLLO C., *Ragionevole durata, giusto processo e nuovo "sperimentale"* art. 360-bis, n. 2, c.p.c., in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 979, suggerisce che il contenuto delle sentenze potrebbe essere lo stesso poiché potrebbero essere state pronunciate "magari", dal medesimo giudice, e per questo i separati ricorsi potrebbero essere "approdati ad esiti perfettamente conformi, cioè conferma o annulla o modifica negli stessi esatti termini dell'atto di accertamento dell'imposta".

rispetto a quelle enunciate dalle Sezioni Unite nel 2008, rendendo sempre più convincente l'impressione iniziale avuta dalla dottrina<sup>436</sup>, che riteneva che quello coniato dalla Cassazione fosse un litisconsorzio necessario fondato esclusivamente su ragioni di opportunità, rivolto all'obiettivo di evitare la formazione di giudicati fra loro logicamente contrastanti.

Se, da un lato, la sentenza in esame si basa su una motivazione condivisibile<sup>437</sup> – cioè il tentativo di garantire una ragionevole durata del processo<sup>438</sup> - e sull'evidenza per cui né la società, né i soci erano stati pregiudicati nel loro diritto di difesa<sup>439</sup>, dall'altro lato essa non ha tardato a sollevare critiche da parte della dottrina<sup>440</sup>, che identifica nell'operare della Corte un utilizzo strumentale del principio di ragionevole durata del processo, peraltro in aperto contrasto con l'articolo 354, comma 1, c.p.c.<sup>441</sup> e con le regole generali relative al litisconsorzio necessario classico<sup>442</sup>.

La Cassazione, con la sentenza in esame, rinvigorisce il sospetto della dottrina più critica<sup>443</sup>, secondo la quale la giurisprudenza sarebbe convinta che le regole processuali – in particolare

---

<sup>436</sup> V. nota 403.

<sup>437</sup> La sentenza fu accolta favorevolmente da MUSCARÀ S., *op. cit.*, p. 21, per il quale “la Cassazione ha trascurato, innovativamente, l'inosservanza delle regole formali del litisconsorzio necessario, vale a dire la celebrazione separata dei processi, procedendo alla riunione dei vari processi e ponendo in decisione la causa”. L'Autore conclude affermando che “il nuovo orientamento consegue l'obiettivo di ‘salvare’ quei processi che soddisfano le condizioni enunciate (una minoranza, comunque) destinati, anch'essi, altrimenti, alla declaratoria di nullità con rinvio al giudice di primo grado”.

<sup>438</sup> La ragionevole durata del processo è tutelata dalla nostra Costituzione, all'articolo 111, comma 2, introdotto dalla riforma costituzionale avvenuta con legge costituzionale 23 novembre 1999, n.2, e dalla CEDU, agli articoli 6 e 13.

<sup>439</sup> STELLA M, *Quando è vizio invalidante la mancata integrazione del contraddittorio – Solidarietà tributaria: litisconsorzio necessario e motivazione per relationem: quando si può (e quando si deve) farne a meno*, in *Riv. giur. trib.*, n. 3, 2018, p. 232, dopo aver precisato che la regressione dei singoli giudizi in primo grado sarebbe stato “solo un inutile dispendio di tempo e di energie processuali”, afferma che nel caso di specie “nessun consorte aveva verosimilmente subito una compressione del suo diritto di difesa da privazione della possibilità di contraddire assieme agli altri sullo stesso *thema decidendum*, vale a dire sull'esistenza dell'*idem debitum*”, posto che nella sent. n. 3830/2010 è precisato che ciascun ricorso si fondava su “identiche difese”.

<sup>440</sup> E.F. RICCI, *Nooo! (La tristissima sorte della ragionevole durata del processo nella giurisprudenza della Cassazione: da garanzia in cerca di attuazione a killer di garanzie)*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 977 si definisce “scandalizzato” dal *modus operandi* della Cassazione: “non si può dire che le parole ‘ragionevole durata del processo’ siano prive di significato nel *ius quo utimur*. Al contrario esse sono divenute un caposaldo del sistema, se si ha l'astuzia di leggerle come se dicessero: ‘in nome della ragionevole durata del processo, la Cassazione può cancellare le norme che non le piacciono’”; per BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1100, “non può non stigmatizzarsi la facilità con cui la Suprema Corte, dopo aver individuato una improbabile fattispecie di litisconsorzio necessario originario, abbia adattato alla bisogna anche le norme procedurali disciplinanti tale istituto”.

<sup>441</sup> V. nota 433.

<sup>442</sup> V. nota 6. La regola dell'inutilità della sentenza pronunciata a contraddittorio non integro viene mitigata, come già ricordato al par. 1.3, nei casi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*.

<sup>443</sup> E.F. RICCI, *Nooo! (La tristissima sorte della ragionevole durata del processo nella giurisprudenza della Cassazione: da garanzia in cerca di attuazione a killer di garanzie)*, cit., p. 976 s., afferma che la ragionevole durata del processo ex art. 111, comma 2, Cost., non consente alla Cassazione di “cancellare norme di legge”: qualora si ritenga che una norma sia costituzionalmente illegittima (poiché, in questo caso, in contrasto con l'art. 111 Cost.), “il problema va posto alla Corte Costituzionale” nel rispetto delle dovute forme processuali”; in senso analogo, BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1102, dove l'Autrice sottolinea come la sentenza n. 3830/2010 “dimostra [...] che la Suprema Corte gestisce con disinvoltura istituti e norme processuali”.

gli articoli 354 e 383, comma 3, c.p.c., ma anche l'articolo 14, comma 2, d.lgs. n. 546/1992<sup>444</sup> - possano essere modellate, in ossequio al principio costituzionale della ragionevole durata del processo, caso per caso, anche in assenza di un substrato normativo che possa legittimare tale *modus operandi*. Altra dottrina<sup>445</sup>, pur condividendo le critiche rivolte alla sentenza 18 febbraio 2010, n. 3830, ipotizza che la Cassazione abbia applicato, in via sperimentale, l'articolo 360-*bis*, n. 2, c.p.c.<sup>446</sup>: di fronte a degli *errores in procedendo*<sup>447</sup> tali per cui le garanzie processuali di tutti i soggetti coinvolti non siano state lese, "non va dichiarata la nullità dei pregressi gradi di giudizio (né, di conseguenza, rimessa la causa al giudice di primo grado), perché tale provvedimento conseguirebbe unicamente l'effetto di ritardare la decisione della controversia, ma si deve soltanto ricomporre l'unicità della causa"<sup>448</sup> direttamente in Cassazione, dopo aver proceduto alla riunione dei separati ricorsi, anche se in base al dato normativo questa non è la sede per tale riunione la quale deve avvenire, invece, in primo grado<sup>449</sup>.

Non può non cogliersi in questo orientamento giurisprudenziale, inaugurato con sent. n. 3830/2010, la conferma dell'idea della Cassazione riguardo al litisconsorzio necessario tributario: un istituto che, lungi dall'essere "necessario e originario"<sup>450</sup>, costituisce uno strumento da utilizzare precipuamente al fine di evitare giudicati logicamente

---

<sup>444</sup> Dove si prescrive il dovere del giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, nell'ambito del litisconsorzio necessario (com'è l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata), nel caso in cui vi siano dei litisconsorti pretermessi.

<sup>445</sup> CONSOLO C., *Ragionevole durata, giusto processo e nuovo "sperimentale"* art. 360-*bis*, n. 2, c.p.c., cit., p. 978, la cui posizione è definita di "moderata indulgenza", da STELLA M., *op. cit.*, p. 234, "forse proprio perché tanto curiosa si presentava la fattispecie approdata alla Suprema Corte": tuttavia, la posizione di CONSOLO è comunque critica nei confronti della sentenza, e ciò si evince dalla parte in cui, dopo aver proposto la sua ricostruzione interpretativa, a p. 978 egli afferma che nel caso dei redditi prodotti in forma associata non si riscontra "né l'opportunità astratta né la forza persuasiva di tale ipotetica ricostruzione normativa".

<sup>446</sup> Ai sensi dell'articolo 360-*bis*, n. 2, introdotto con legge 18 giugno 2009, n. 69, il ricorso è inammissibile: "quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo". La norma è definita da CONSOLO C., *op. cit.*, p. 978, come "ambiguamente concepita: capace, come tale, di dischiudere soverchi orizzonti di apprezzamento sovranamente discrezionale alla Corte".

<sup>447</sup> Tali sono tutti i vizi che, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c., determinano la nullità della sentenza e del procedimento, tra cui rientra la non integrità del contraddittorio ai sensi dell'art. 354, comma 1, c.p.c.

<sup>448</sup> Cass., sez. trib., n. 3830/2010.

<sup>449</sup> CONSOLO C., *op. cit.*, p. 979 conclude affermando che "nel fortunato contesto di due processi quasi gemelli fin dalla partenza (eppure non riuniti), i cui esiti conformi giungono assieme al vaglio di legittimità per gli stessi motivi", confermando quanto affermato da MUSCARÀ S., *op. cit.*, e cioè che si tratta di casi la cui verifica risulta molto rara: in ogni caso, per CONSOLO, "ragionevole durata del processo e garanzia dell'equo processo si darebbero qui agevolmente la mano. A scapito sì degli articoli 354 e 383 c.p.c. ma, in un sì peculiare caso di specie, [...] quelle disposizioni non avrebbero alcun valore concreto da garantire, e degraderebbero a puri parametri *ad regolaritatem*".

<sup>450</sup> Per BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1102, la riunione dei separati ricorsi in Cassazione "nega il litisconsorzio necessario originario con riguardo all'impugnazione degli avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società di persone e dei suo soci".

contrastanti<sup>451</sup>, elemento che accentua la già evidenziata autonomia dell'istituto nel diritto tributario<sup>452</sup>, rispetto all'omologo processualciviltico, e che conferma l'idea della dottrina sulla natura *propter opportunitatem* del litisconsorzio necessario emergente dalla giurisprudenza della Cassazione<sup>453</sup>, i cui obiettivi potrebbero essere ugualmente raggiunti facendo applicazione degli istituti del litisconsorzio facoltativo<sup>454</sup>, dal momento che società e soci non sono "inscindibilmente" legati all'oggetto di un singolo ricorso<sup>455</sup>, come conferma appunto la possibilità che l'unitarietà dell'accertamento sia ripristinata *ex post* con la riunione dei separati ricorsi in cassazione<sup>456</sup>.

## **6.2 Lo sviluppo della giurisprudenza di legittimità in tema di accertamento con adesione nei redditi prodotti in forma associata.**

Come evidenziato nel paragrafo 4.5.1<sup>457</sup>, la possibilità attribuita a ciascun soggetto di definire autonomamente la propria situazione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'accertamento con adesione, pone quantomeno a rischio la realizzazione del litisconsorzio necessario e originario imposto dalle Sezioni Unite (sent. n. 14815/2008), il quale potrebbe verificarsi solamente qualora nessuno dei soggetti coinvolti aderisca all'accertamento proposto dall'Amministrazione<sup>458</sup> (eventualità assai improbabile), ma vogliano tutti contestare i loro avvisi di accertamento in sede giurisdizionale, in modo da ottenere un accertamento ancor più ridotto di quello che raggiungerebbero con l'adesione.

Se "litisconsorzio necessario", per definizione, significa che tutti i soggetti coinvolti in un determinato rapporto giuridico devono essere parti necessarie del relativo processo, la

<sup>451</sup> Finalità che non appartiene al litisconsorzio necessario (come evidenziato al par. 5, nota 368) e che, peraltro, si rintraccia invece nel litisconsorzio facoltativo (v. par. 5, nota 412).

<sup>452</sup> Già affermata in Cass., sez. un., n. 1052/2007.

<sup>453</sup> BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1101, afferma che "ammettendo la riunione anche in Cassazione, al fine di sanare la violazione del contraddittorio nei gradi di merito, la Suprema Corte si allontana definitivamente da qualsivoglia modello di litisconsorzio necessario, per confermare che l'unico scopo perseguito è quello di evitare il contrasto tra giudicati".

<sup>454</sup> Come già evidenziato ai paragrafi 2 e 5 e come sarà osservato nelle conclusioni.

<sup>455</sup> Così l'articolo 14, comma 1, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>456</sup> BUTTUS S., *op. cit.*, p. 1103, infatti, afferma che "l'accertamento del reddito prodotto in forma associata deve avvenire unitariamente in capo alla società di persone (ex art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973), ma ai fini dell'imposta sui redditi da costituire in capo ai singoli soci, con singoli e autonomi atti impositivi, ciascuno con un proprio oggetto e suoi specifici effetti. Non sussiste alcun reale contrasto di giudicati nell'ipotesi in cui i giudizi intentati avverso gli atti abbiano esiti differenti: l'opportunità di risolvere uniformemente la medesima questione della determinazione del reddito societario non comporta la configurabilità di un litisconsorzio necessario originario tra società e soci, neppure *propter opportunitatem*, essendo sufficiente ammettere il litisconsorzio facoltativo".

<sup>457</sup> In particolare, v. note da 221 a 232.

<sup>458</sup> Oppure se nessun socio, ex art. 6, d.lgs. n. 218/1997, chieda all'Amministrazione la formulazione di una proposta di accertamento.

manca anche solo di un socio, assente poiché la sua posizione debitoria è già stata definita con l'Amministrazione mediante accertamento con adesione<sup>459</sup>, determinerebbe l'incompletezza del contraddittorio e, in realtà, confermerebbe il venir meno dell'esigenza stessa di avere il litisconsorzio necessario<sup>460</sup> nelle controversie relative all'accertamento dei redditi prodotti in forma associata. Tuttavia, una volta evidenziato il *modus operandi* della Corte di Cassazione nell'opera di concettualizzazione del litisconsorzio necessario tributario, soprattutto nell'ambito dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata<sup>461</sup>, non sorprendono le pronunce<sup>462</sup> successive alla sentenza n. 14815/2008, relative all'accertamento con adesione concluso da soci e società ai sensi dell'articolo 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997, procedimento al quale però non tutti i soci abbiano partecipato, preferendo presentare ricorso contro i singoli avvisi di accertamento a loro notificati dinanzi alle commissioni tributarie: preso atto che, per giurisprudenza consolidata, nel caso dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, soci e società sono litisconsorti necessari, la Cassazione, con sentenza n. 27145/2011, afferma che anche la società e i soci che hanno aderito all'accertamento devono necessariamente partecipare al giudizio promosso dal socio che, invece, ha preferito proporre ricorso<sup>463</sup>, al fine di realizzare il litisconsorzio necessario.

La dottrina<sup>464</sup> ha manifestato prontamente il proprio dissenso nei confronti di tale soluzione.

Nella sentenza in commento, infatti, la Cassazione fa riferimento direttamente ai principi

---

<sup>459</sup> RAGUCCI G., *La società che ha aderito all'accertamento è litisconsorte necessario del socio dissenziente?*, in *Corr. trib.*, 11/2012, p. 797 evidenzia come "la definizione conseguita dalla società (così come dei soci che vi abbiano aderito) produce per chi se ne sia avvalso effetti estintivi sul debito d'imposta".

<sup>460</sup> Già evidenziata dalla dottrina ricordata al par. 4.5.1 (si veda anche par. 5).

<sup>461</sup> Si vedano i paragrafi 5 e 6.1. La Cassazione ha elaborato un litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* le cui regole, pragmaticamente, sono poste dalla stessa Corte.

<sup>462</sup> Si prenda come riferimento Cass., sez. trib., sentenza 16 dicembre 2011, n. 27145, pubblicata in *Corr. trib.*, 12/2012, con nota di RAGUCCI G., *La società che ha aderito all'accertamento è litisconsorte necessario del socio dissenziente?*, p. 797.

<sup>463</sup> Cass., sez. trib., sentenza del 16 dicembre 2011, n. 27145. Dopo aver preliminarmente affermato che l'intervenuta definizione da parte della società costituisce titolo per l'accertamento nei confronti dei soci che, invece, non hanno aderito (in applicazione dell'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 218/1997, a conferma di Cass., sent. n. 19137/2010), e che quest'ultimi possono in ogni caso presentare ricorso, la Corte precisa che nel conseguente processo devono essere convenuti in giudizio "anche la società e gli altri soci, attesa l'unitarietà del presupposto impositivo".

<sup>464</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 802, dopo aver riaffermato (v. nota 392) il proprio scetticismo nei confronti della sentenza n. 14815/2008, ove viene imposto il litisconsorzio necessario dalle SS.UU. a fronte di una forma di attuazione del potere di imposizione (il riferimento è al modulo attuativo del prelievo disciplinato dall'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 e dall'art. 5, t.u.i.r.) che prevede "l'emanazione di atti distinti per distinte imposte dovute da soggetti diversi", e a fronte di una disciplina legislativa che non postula la necessaria unitarietà del giudizio, afferma che "la regola del litisconsorzio non va del resto esente da critiche neppure nella fattispecie decisa nella sentenza n. 27145/2011": "la soluzione accolta dalla Corte non segna alcuna novità rispetto ai precedenti relativi anche ad altre forme di definizione agevolata dell'accertamento" e evidenzia ancora una volta "i limiti della giurisprudenza di legittimità in materia di litisconsorzio necessario, che, applicata al giudizio promosso dal socio dissenziente, mostra di fallire il proprio obiettivo (e forse non

enunciati dalle Sezioni Unite nel 2008, cioè a quell' "unitarietà del presupposto impositivo" cui consegue l' "unicità del giudizio" che il litisconsorzio necessario dovrebbe garantire, per giustificare la necessaria presenza in giudizio di soggetti che, avendo aderito all'accertamento ai sensi del d.lgs. n. 218/1997 e avendo, pertanto, già definito il proprio rapporto con l'Amministrazione, sono in realtà privi di un attuale interesse a partecipare al processo promosso dal socio dissenziente<sup>465</sup>, oltre al fatto che in ragione del disposto dell'articolo 2, comma 3, d.lgs. n. 218/1997<sup>466</sup>, il quale non permette ai soggetti che abbiano aderito di impugnare l'avvenuto accertamento adesivo, così come non autorizza l'Amministrazione finanziaria a integrarlo o modificarlo, salve le eccezioni di cui al successivo comma 4, i soci e la società che hanno aderito all'accertamento non potrebbero fare riferimento alla normativa sostanziale, al fine di essere legittimati all'impugnazione.

Inoltre, un argomento assolutamente convincente a favore dell'esclusione dal giudizio di questi ultimi risiede nella stessa giurisprudenza di legittimità che ha imposto il litisconsorzio necessario nell'ambito dei redditi prodotti in forma associata. Come già sottolineato<sup>467</sup>, le Sezioni Unite individuano i litisconsorti pretermessi, la cui partecipazione al giudizio è, perciò, necessaria, in quei soci "che non hanno proposto ricorso per scelta"<sup>468</sup>, determinando la definitività dell'avviso di accertamento, a meno che essi non abbiano già adempiuto l'obbligazione d'imposta mediante pagamento del dovuto.

---

è neppure pertinente)". Se la Corte (sent. n. 27145/2011) avesse preso coscienza dell'incoerenza della soluzione proposta, "avrebbe contribuito a circoscrivere, più di quanto abbia già fatto con le sentenze successive alla SS.UU. n. 14815 del 2008, la regola che impone l'integrazione del contraddittorio nei confronti di società e soci nelle liti relative all'imposizione dei redditi imputati "per trasparenza". Ne sarebbe venuta un'apprezzabile spinta al superamento di una giurisprudenza che sembra avere prodotto più problemi di quanti ne abbia potuto risolvere".

<sup>465</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 803, puntualizza che "un'analisi della fattispecie decisa nella sentenza n. 27145 del 2011 rivela che il dogma dell'unitarietà dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata ha fatto velo alla Corte, non facendole percepire che [...] la definizione conseguita dalla società (così come dei soci che vi abbiano aderito) produce per chi se ne sia avvalso effetti estintivi sul debito d'imposta, che lo privano di un interesse concreto alla pronuncia giudiziale, e ne rendono perciò superflua la partecipazione al giudizio".

<sup>466</sup> "L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio [...]". Ai sensi del comma 4, "la definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'art. 43, d.p.r. n. 600/1973, relativo all'IRPEF, e dall'art. 57, d.p.r. n. 633/1972, riguardante l'IVA: a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire; b) se la definizione riguarda accertamenti parziali; c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione".

<sup>467</sup> Paragrafo 5, in particolare note 330, 331, 332.

<sup>468</sup> Cass., sez. un., n. 14815/2008.



La Corte afferma dunque che l'avvenuto pagamento dell'imposta costituisce una preclusione alla partecipazione al processo per tali litisconsorti necessari, senonché questa regola viene appunto disattesa<sup>469</sup> dalla Sezione tributaria nella sentenza n. 27145/2011, allorché è richiesta la presenza in giudizio dei soci e della società aderenti i quali, verosimilmente, avranno già provveduto al perfezionamento della definizione ai sensi dell'articolo 9, d.lgs. n. 218/1997<sup>470</sup>, che avviene mediante versamento delle somme dovute entro venti giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione di cui all'articolo 7 del decreto, oppure con il pagamento della prima rata ex art. 8, comma 2, d.lgs. n. 218/1997.

Se, da un lato, la partecipazione di tutti i soggetti coinvolti nell'accertamento dei redditi prodotti da una società di persone al procedimento di adesione, tramite l'invito obbligatorio a partecipare di cui all'art. 5-ter, d.lgs. n. 218/1997, è assolutamente condivisibile, alla luce del modulo procedimentale imposto per il caso specifico dall'articolo 4, comma 2 (l'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società "effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati, o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio"), dal punto di vista processuale, invece, la contestuale presenza della società e di tutti i soci nel giudizio instaurato dal socio che non ha aderito all'accertamento, richiesta da Cass., sez. trib., n. 27145/2011, manifesta la difficoltà della Cassazione nello scindere il piano procedimentale da quello processuale – che vanno, invece, considerati autonomamente, soprattutto perché la fase procedimentale è svolta al fine di evitare il ricorso giurisdizionale<sup>471</sup> e, pertanto, dimostrano finalità differenti -, oltre a palesare le latenti incertezze nell'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario.

Una volta che le Sezioni Unite hanno stabilito la regola del *simultaneus processus* tra soci e società, la giurisprudenza successiva ha ribadito acriticamente il principio di diritto di Cass.,

---

<sup>469</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 802, sottolinea l'incoerenza tra sentt. n. 14815/2008 e n. 27145/2011, affermando, con riferimento al già avvenuto pagamento da parte di soci e società, che "questi non possono non avere già versato l'imposta", la quale pertanto non potrebbe essere restituita "neppure nel caso di conclusione del giudizio con esito per essi favorevole". L'Autore conclude affermando che "il pagamento del dovuto impedisce alle parti che lo abbiano già eseguito di avvalersi del giudicato favorevole".

<sup>470</sup> Ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 218/1997: "la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'articolo 8, comma 2".

<sup>471</sup> Come sottolineato da BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Aggiornamento II, 1998, p. 29, quella dell'accertamento con adesione "è una logica nuova" dell'agire dell'Amministrazione in ambito tributario, che si scontra con "tutta la tradizione del pensiero degli studiosi del diritto tributario, abituati a configurare l'obbligazione tributaria come obbligazione *ex lege* non suscettibile di remissione seppur parziale e comunque a configurare l'attività dell'amministrazione come attività assolutamente vincolata con esclusione di qualsiasi potere di concedere riduzioni sull'imposta dovuta", ma è "una logica alla quale non ci si può non adeguare", e che si dimostra sicuramente autonoma rispetto a quella del processo tributario, dal quale può discostarsi al fine del raggiungimento dell'obiettivo della deflazione.

sez. un., n. 14815/2008, senza effettuare le distinzioni che sarebbero state concretamente necessarie di fronte al fenomeno dell'accertamento con adesione.

In conclusione, la dottrina<sup>472</sup> non riesce a rinvenire degli interessi che giustificerebbero la partecipazione al processo degli aderenti all'accertamento con adesione. Una tenue ipotesi ricostruttiva<sup>473</sup> potrebbe far leva sull'interesse dei soci e della società aderenti a intervenire volontariamente nel giudizio<sup>474</sup> per tutelare le proprie prerogative, alle luce della volontà manifestata dall'Amministrazione finanziaria, parte necessaria nel processo instaurato dal socio dissenziente<sup>475</sup>, di modificare, ex art. 2, comma 4, d.lgs. n. 218/1997, l'accertamento già definito, in conseguenza della sentenza sfavorevole al socio, che abbia aumentato il *quantum* della pretesa tributaria. Facendo leva sulla prevalenza del giudicato<sup>476</sup> rispetto all'accertamento con adesione, oltre che sulla norma<sup>477</sup> che legittima un'ulteriore azione accertativa dell'Amministrazione "se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi", i quali potrebbero essere stati individuati solo in sede giurisdizionale, l'Amministrazione potrebbe dunque annullare d'ufficio<sup>478</sup> l'accertamento con adesione, magari allegando un evidente errore logico o di calcolo (art. 2, comma 1, lett. b), d.m. n. 37/1997), per poi rideterminare in aumento il debito d'imposta sulla base di quello emergente dalla pronuncia della commissione tributaria. In questo caso, soci e società avrebbero sicuramente interesse a contestare in giudizio l'azione dell'Amministrazione, forti dell'avvenuta definizione della loro posizione in sede procedimentale.

---

<sup>472</sup> RAGUCCI G., *op. cit.*, p. 803 si chiede "a che pro" far partecipare al giudizio soci e società che abbiano aderito all'accertamento, "se per la già consumata estinzione del debito non sarebbero ammessi a godere del giudicato", oltre al fatto che "il conseguimento di una sentenza difforme" (quella ottenuta in giudizio dal socio dissenziente, difforme rispetto a quanto accertato nel procedimento di adesione, o in aumento o in diminuzione), "spezza l'unitarietà dell'accertamento".

<sup>473</sup> Si prende spunto da BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, cit., p. 31, ove l'Autore sottolinea la possibile evenienza di accertamenti con adesione viziati, per vizi che determinano nullità assoluta; non è propriamente viziato l'accertamento con adesione nei cui confronti sopraggiungano le ipotesi di cui all'art. 2, comma 4, lett. a-d), ma esse modificano l'atto e comportano un agire *ex post* dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>474</sup> Verosimilmente, nel processo di appello davanti la commissione tributaria regionale. L'intervento potrebbe avvenire, inoltre, per prevenire pregiudizi a carico della società, che potrebbero determinare un abbassamento del valore delle partecipazioni sociali, oppure per contrastare le pretese dell'Amministrazione, nel tentativo di evitare di essere chiamati a rispondere solidalmente, in caso di inadempimento della società, per le obbligazioni sociali ex art. 2267 c.c.

<sup>475</sup> Ai sensi dell'art. 10, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>476</sup> Peraltro espressa dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 14815/2008 proprio nella parte in cui era ordinata l'integrazione del contraddittorio del socio nei cui confronti l'avviso di accertamento era divenuto definitivo, il quale avrebbe potuto trarre giovamento dal giudicato favorevole agli altri soci, salvo che avesse già estinto l'obbligazione.

<sup>477</sup> Il riferimento è sempre all'articolo 2, comma 4, d.lgs. n. 218/1997. L'ulteriore azione accertativa è possibile a patto che l'Amministrazione sia ancora entro i termini stabiliti dall'art. 43, d.p.r. n. 600/1973.

<sup>478</sup> Mediante l'esercizio del potere di autotutela disciplinato dal d.l. n. 564/1994, convertito con modificazioni dalla L. 30 novembre 1994, n. 656 (in G.U. 30/11/1994, n.280, e dal decreto del Ministero delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37.

Tuttavia, le probabilità che una simile situazione possa realizzarsi sono tutte da verificare, e in ogni caso sembrerebbero legittimare non tanto il litisconsorzio necessario, come prescritto da Cass., sez. trib., n. 27145/2011, bensì l'intervento volontario in causa previsto dall'articolo 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992.

Non sorprende, infine, che all'interno di quest'incertezza giurisprudenziale relativa all'applicazione del litisconsorzio necessario, emergano delle pronunce<sup>479</sup> che, invece, escludono la società e i soci aderenti dal giudizio del socio dissenziente<sup>480</sup>. Coerentemente, infatti, in Cass., sez. trib., n. 11622/2013, nelle maglie di una motivazione che prende in considerazione differenti elementi<sup>481</sup>, la Corte precisa l'assenza di "qualsivoglia interesse processuale" nella pretesa partecipazione al giudizio della società e dei soci che abbiano "autonomamente definito" le loro pendenze nei confronti del fisco mediante il procedimento di accertamento con adesione, puntualizzando quello che per la dottrina maggioritaria era un corollario necessario, dato dalla possibilità attribuita a ciascun soggetto di definire autonomamente la propria situazione debitoria.

La giurisprudenza di legittimità dovrebbe, pertanto, essere giunta ad escludere che la società e i soci che hanno aderito all'accertamento siano litisconsorti necessari nei giudizi instaurati dai soci non aderenti, così come sembrerebbe aver fatto chiarezza sui criteri che l'Amministrazione finanziaria deve seguire nella formazione degli avvisi di accertamento dei soci che non abbiano partecipato al procedimento di adesione.

Oltre all'incompatibilità tra litisconsorzio necessario ed accertamento con adesione, emergeva in dottrina<sup>482</sup>, infatti, un'elevata difficoltà interpretativa del comma 2 dell'art. 4, d.lgs. n. 218/1997, nella parte in cui il legislatore afferma che nei confronti dei soci che non abbiano aderito alla definizione<sup>483</sup> "gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla

---

<sup>479</sup> Cass., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 11622, che riporta l'insegnamento di Cass., sez. trib., 30 luglio 2009, n. 17716.

<sup>480</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 92, sottolinea che in queste sentenze "è stata esclusa la necessità di estendere il contraddittorio processuale alla società che abbia aderito al condono, non ravvisando in capo alla stessa alcun interesse processualmente rilevante a partecipare al giudizio".

<sup>481</sup> Oltre all'accertamento con adesione, la Corte prende posizione in tema di litisconsorzio necessario anche riguardo all'IRAP, oltre a riprendere quanto affermato da Cass., sez. trib., n. 3830/2010.

<sup>482</sup> Ad esempio, CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per le società ed i soci*, cit., p. 171.

<sup>483</sup> "O che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità, non hanno partecipato al contraddittorio", ex art. 4, co. 2, d.lgs. n. 218/1997.

base della stessa". La Cassazione<sup>484</sup> non ha mai esitato ad affermare che la definizione intervenuta tra Amministrazione e società di persone rappresenta il "titolo" per l'accertamento nei confronti dei soci che non abbiano aderito all'accertamento, ma la genericità del termine lasciava spazio ad atteggiamenti ambigui da parte dell'Amministrazione finanziaria.<sup>485</sup>

Sul punto, due pronunce della Suprema Corte<sup>486</sup> contribuiscono a chiarificare le operazioni che devono essere svolte dall'Amministrazione finanziaria per la formazione dei singoli avvisi di accertamento dei soci: in particolare, Cass., sez. trib., n. 12137/2019, precisa che l'avviso di accertamento deve essere parametrato al risultato dell'adesione intervenuta nei confronti dei soggetti aderenti. Ciò significa che, nonostante alcuni di essi non abbiano preso parte alla procedura prevista dall'articolo 5, d.lgs. n. 218/1997, i soci dissenzienti "beneficiano della riduzione di imposta"<sup>487</sup> concessa ai partecipanti dall'Amministrazione, e sarà l'avviso di accertamento fondato sul reddito determinato in sede di adesione ad essere eventualmente impugnato con ricorso dinanzi alla commissione tributaria, al fine di contestare la pretesa fiscale che il ricorrente considera illegittima. Qualora, invece, il socio non aderente abbia già presentato ricorso contro l'avviso di accertamento basato sul reddito originariamente accertato, i principi relativi all'agire dell'Amministrazione<sup>488</sup> impongono, qualora nel frattempo si sia svolta la procedura di adesione, conclusasi con una riduzione del reddito complessivo globale della società, all'Amministrazione finanziaria di dare notizia di questo cambiamento al socio che ha proposto ricorso: di conseguenza, il socio potrebbe ricevere un nuovo avviso di accertamento, attestante la riduzione del debito d'imposta, dinanzi al quale l'Amministrazione stessa, parte necessaria del processo pendente, potrebbe parzialmente

---

<sup>484</sup> Il punto di partenza è sempre Cass., sez. trib., n. 27145/2011, dove la Corte, riprendendo Cass., n. 19137/2010, afferma che "l'intervenuta definizione dell'accertamento con adesione da parte della società di persone costituisce titolo per l'accertamento nei confronti dei soci che non hanno definito i redditi prodotti in forma associata".

<sup>485</sup> Nel caso oggetto dell'ordinanza n. 9392/2021 della Cassazione, la ricorrente lamentava che l'Amministrazione, nella formazione degli avvisi di accertamento dei singoli soci, aveva preso in considerazione il reddito societario originariamente accertato nei confronti della società (euro 204.249), e non quello rideterminato a seguito dell'accertamento con adesione (euro 144.283), e che quindi il reddito complessivo globale preso a riferimento per la formazione dei redditi di partecipazione era errato: è il secondo, quello emergente dal procedimento di adesione che deve essere considerato come "titolo".

<sup>486</sup> Cass., sez. trib., 8 maggio 2019, n. 12137, pubblicata, ad esempio, in *Giust. Civ. mass.*, 2019; Cass., sez. trib., ord. 9 aprile 2021, n. 9392, pubblicata, ad esempio, in *Corr. trib.*, 11/2021, p. 985, con nota di CAVALLARO V. J. e DE ANGELIS V.M., *La trasparenza fiscale delle società di persone alla prova dell'accertamento con adesione*.

<sup>487</sup> Cass., sez. trib., n. 12137/2019.

<sup>488</sup> Vengono in rilievo i principi di razionalità e non contraddizione, ma anche i principi di buon andamento (art. 97 Cost.) e imparzialità (art. 97 Cost. e art. 1, l. 241/1990)

rinunciare alla pretesa creditoria fatta valere in giudizio, ai sensi dell'articolo 44, d.lgs. n. 546/1992.

La formazione di un avviso di accertamento che si basi non sul reddito complessivo globale della società di persone determinato con il procedimento di adesione<sup>489</sup>, bensì su quello originariamente accertato *ex officio* dall'Amministrazione, determinerebbe un debito d'imposta differente per soggetti uguali, come tali devono essere considerati i soci di società di persone (in assenza di prospettazione di questioni personali): il differente *quantum* del debito d'imposta confliggerebbe sicuramente con il principio di uguaglianza e di capacità contributiva previsti dagli articoli 3 e 53 Cost., producendo un'ingiustificata disparità di trattamento<sup>490</sup>, nettamente censurabile dall'angolo prospettico fornito dalla Costituzione (come evidenziato da Cass., sez. trib., ord. n. 9392/2021)<sup>491</sup>.

Questa, pertanto, è l'interpretazione a cui l'Amministrazione finanziaria deve fare riferimento nell'applicazione dell'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 218/1997 ai soggetti non aderenti alla procedura di adesione<sup>492</sup>: il fisco non può pretendere dai soci, che non hanno partecipato all'accertamento con adesione, somme che, nel complesso, superano il reddito complessivo globale della società. Immaginare che l'Amministrazione, dinanzi ad un comune dato storico accertato in sede di adesione (il reddito complessivo globale della società di persone), possa procedere a determinazioni differenti relativamente ai redditi di partecipazione dei soci, che costituiscono le quote dell'intero reddito, fornendo come criterio distintivo il fatto di avere

---

<sup>489</sup> Da cui saranno dipesi, inoltre, gli avvisi di accertamento dei soci aderenti alla procedura.

<sup>490</sup> È evidente che si stia facendo riferimento a soci che detengono le medesime quote. Se due dei tre soci sono titolari del 30% delle quote, il loro reddito di partecipazione dev'essere identico; differente sarà, invece, quello del socio di maggioranza (40%).

<sup>491</sup> Nell'ordinanza in commento si legge: "l'Erario deve procedere al recupero per trasparenza, ai sensi dell'art. 5, comma 1, t.u.i.r., nei confronti dei soggetti estranei al procedimento di accertamento con adesione (nella specie, il socio) sulla base di questo e, quindi, nella misura concordata con la società di persone". "Infatti, nell'accertamento nei confronti dei soci che non hanno partecipato all'accertamento con adesione (che ha invece coinvolto la società), devono comunque trovare applicazione il principio costituzionale della parità di trattamento e quello della capacità contributiva ai sensi dell'articolo 53 Cost., sicché l'Agenzia, anche in base ai principi di razionalità e non contraddizione, non può chiedere ai soci (il cui reddito coincide *pro quota* con quello della società partecipata) somme diverse da quelle concordate con la società di persone". CAVALLARO V.J. e DE ANGELIS V.M., *op. cit.*, sottolineano questa "preziosissima lettura costituzionalmente orientata delle norme sull'accertamento con adesione".

<sup>492</sup> Per CAVALLARO e DE ANGELIS, *op. cit.*, "verrebbe a configurarsi un vincolo per l'Amministrazione la quale, rivolgendosi ai soci, non potrebbe più prescindere dalle determinazioni assunte in precedenza in sede di adesione con la (sola) società": "l'esigenza di evitare che, in relazione ad un unico fatto storico, vengano a coesistere all'interno dell'ordinamento giuridico due (o più) 'verità' incompatibili tra loro, viene, pertanto, esaudita dal dato normativo così interpretato".

o meno aderito all'accertamento, dimostrerebbe un'eccentricità dell'Amministrazione<sup>493</sup>, che sicuramente non le compete.

### **6.3 Litisconsorzio necessario nell'accertamento di maggiore IRAP dovuta dalla società di persone.**

Le Sezioni Unite, con sentenza 20 giugno 2012, n. 10145<sup>494</sup>, estesero il litisconsorzio necessario tra società di persone e soci, configurato ai fini IRPEF dalla giurisprudenza di legittimità (sent. 14815/2008), anche nel caso in cui oggetto di impugnazione sia un avviso di accertamento relativo all'IRAP<sup>495</sup> dovuta dalla stessa società di persone<sup>496</sup>.

A fronte della rimessione della questione relativa alla sussistenza di un litisconsorzio necessario tra soci e società di persone nelle controversie relative all'IRAP, le Sezioni Unite forniscono risposta affermativa. L'argomentazione della Corte parte dal presupposto che

---

<sup>493</sup> CAVALLARO V.J. e DE ANGELIS V.M., *op. cit.*, p. 987, affermano che si incorrerebbe in "una palese irrazionalità, parzialità e contraddittorietà dell'azione accertativa" qualora si riuscisse a giustificare "la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disattendere l'accertamento definito con l'adesione della società in sede di liquidazione della pretesa erariale in capo ai soci".

<sup>494</sup> La sentenza è pubblicata, ad esempio, in *GT Riv. giur. trib.*, 2/2012, p. 109, con nota di BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, p. 114. La Sezione tributaria della Corte aveva pronunciato ordinanza 21 settembre 2011, n. 24907, ravvisando la sussistenza di una questione di massima di particolare importanza che giustificava la rimessione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. La questione concerneva l'eventuale sussistenza del litisconsorzio necessario tra società di persone e soci allorquando oggetto dell'accertamento a carico della società non sia l'ILOR, bensì l'IRAP, atteso che quest'ultima ha carattere reale ex art. 1, comma 2, d.lgs. n. 446/1997, mentre l'ILOR aveva natura reddituale.

<sup>495</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 91, afferma che "la regola del *simultaneus processus*, enunciata in tema di controversie in tema di accertamento nei confronti delle società di persone e dei soci con riferimento alle imposte sul reddito delle persone fisiche e locale sui redditi, è stata estesa all'imposta regionale sulle attività produttive, ravvisando una sostanziale coincidenza degli elementi economici che costituiscono i presupposti di tale ultima imposta e dell'imposta reddituale applicata ai soci"; SARTORI N., *Processo tributario*, in *Percorsi di giurisprudenza*, in *Giur. It.*, 2015, p. 1731, dove dopo aver affermato che la sentenza n. 10145/2012 ha esteso il litisconsorzio necessario alle cause di impugnazione degli avvisi di accertamento di maggiore IRAP delle società di persone, l'Autore prefigura il nucleo centrale del tema, cioè la differenza che intercorre tra litisconsorzio necessario previsto per il giudizio in cui viene impugnato esclusivamente l'accertamento di maggior IRAP relativo alla società di persone, e litisconsorzio necessario previsto nel giudizio in cui ad essere impugnato sia l'avviso di accertamento che abbia rettificato in un unico atto ("*in unum*", l'espressione è rintracciabile in BUTTUS S., *Riunione dei ricorsi e sanatoria del vizio del contraddittorio nel litisconsorzio tra società e soci*, in *Corr. trib.*, 14/2015, p. 1098) il reddito d'impresa, l'IVA e l'IRAP di una società di persone.

<sup>496</sup> Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 446/1997, sono soggetti passivi dell'imposta "le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del t.u.i.r., nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico".

l'IRAP<sup>497</sup>, presentando “molti punti di contatto” con l'ILOR<sup>498</sup> (punto 2.6 della motivazione della sentenza), abbia “sostituito” proprio quest'ultima in relazione alla disciplina dell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata: osservando come, all'abrogazione dell'ILOR, non sia seguita una modifica del comma 2 dell'articolo 40, d.p.r. n. 600/1973, volta a inserire il riferimento all'IRAP (posto che, per la Corte, le due imposte sono assimilabili<sup>499</sup>) in luogo di quello relativo all' “imposta locale sui redditi”, le Sezioni Unite ritengono che, al fine di non privare di valore la disposizione sulla quale la Cassazione ha fondato il litisconsorzio necessario tra soci e società di persone<sup>500</sup>, le due imposte debbano essere semplicemente scambiate.

A seguito di questa presa di posizione, per le Sezioni Unite la conseguenza necessitata è l'estensione del litisconsorzio necessario, previsto tra soci e società di persone con riferimento all'ILOR, ai sensi dell'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, alle controversie relative all'IRAP, atteso che, inoltre, esisterebbe una connessione anche tra IRPEF e IRAP, in virtù della coincidenza delle basi imponibili delle due imposte<sup>501</sup>: per la Corte, tale

---

<sup>497</sup> Imposta regionale sulle attività produttive, imposta reale introdotta con decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, MILANO, 2007, p. 3 sottolineata, invece, a differenza di quanto affermato dalla Cassazione, che l'imposta relativa al reddito (ILOR) è stata sostituita da un'imposta relativa al valore della produzione (IRAP): infatti, come specificato a p. 1, “l'oggetto economico del tributo è il valore aggiunto prodotto dalle attività indipendenti (tendenzialmente corrispondente all'eccedenza dei ricavi sui costi per acquisti da fornitori esterni, ed equivalente pertanto alla somma di salari, interessi passivi e utili)”, mentre per l'ILOR, l'oggetto economico del tributo è il possesso di redditi fondiari (con l'esclusione dei redditi di fabbricati, dei redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, nonché dei redditi agrari), di capitale, d'impresa e di redditi diversi prodotti nel territorio dello Stato, e pertanto l'oggetto del tributo era lo stesso dell'IRPEF. “Base imponibile è ‘il valore della produzione netta’ realizzato nel territorio di ciascuna regione (art. 4, d.lgs. n. 446/1997), determinato secondo regole diversificate per le varie tipologie di soggetti passivi: in particolare, per le attività d'impresa, deducendo dai ricavi della gestione ordinaria i costi della medesima, tranne quello del lavoro, e gli ammortamenti (escludendo quindi dai componenti positivi i proventi finanziari e straordinari e da quelli negativi gli oneri finanziari, come gli interessi passivi e gli oneri straordinari); per le attività di lavoro autonomo, deducendo dai corrispettivi i costi diversi dal costo del lavoro e dagli interessi passivi; per le attività non commerciali, invece, sommando le retribuzioni ed altre remunerazioni per prestazioni di lavoro (artt. 5 ss., d.lgs. n. 446/1997). L'aliquota è del 4,25%, salvo variazioni entro l'1% da parte delle singole Regioni, tranne che per le attività non commerciali delle pubbliche amministrazioni, soggette al tasso dell'8,25% (art. 16, d.lgs. n. 446/1997)”.

<sup>498</sup> Imposta locale sui redditi, imposta reale istituita con il d.p.r. n. 599/1973 e abrogata, a partire dal 1° gennaio 1998, dall'art. 36, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'IRAP.

<sup>499</sup> Viene inoltre affermato dalla Corte, al punto 7.1, che si applicano all'IRAP le stesse regole utilizzate per l'accertamento dell'ILOR, poiché, “a norma dell'art. 25, d.lgs. n. 446/1997, in difetto di espresse previsioni regionali di diverso segno, ‘per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli articoli 38, commi dal quarto al settimo, 44 e 45 del d.p.r. n. 600/1973”.

<sup>500</sup> La Corte afferma (punto 7.1) che “se si intende conservare, come si deve fare, un valore alla disposizione qui richiamata, l'unica alternativa possibile è quella di seguire la via indicata dagli articoli 17 e 44, d.lgs. n. 446/1997, ‘sostituendo’ il riferimento all'ILOR con il riferimento all'IRAP”.

<sup>501</sup> Per la Corte, “deve riproporsi rispetto all'IRAP la medesima situazione di litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, già affermata da queste Sezioni Unite riguardo all'ILOR, con la sentenza n. 14815/2008”, dal momento che “sussiste una sostanziale coincidenza degli elementi economici che costituiscono i presupposti rispettivamente dell'imposta accertata a carico della società (IRAP) e dell'imposta a carico dei soci (IRPEF), che vincola il tributo dovuto

collegamento è evidente, poiché a seguito dell'accertamento di maggiori ricavi della società, cui consegue un aumento della pretesa fiscale ai fini IRAP, si verifica un aumento degli utili distribuiti ai soci, da cui derivano maggiori pretese dell'Amministrazione ai fini IRPEF<sup>502</sup>.

L'argomentare della Corte è tale da creare, prima, un'assimilazione tra ILOR e IRAP, in modo tale da inserire l'imposta regionale sull'attività produttiva nel sistema dell'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, e giustificare, così, l'applicazione del litisconsorzio necessario, per poi corroborare tale posizione<sup>503</sup> mediante il riferimento all'opinabile<sup>504</sup> coincidenza tra basi imponibili IRAP e IRPEF. In realtà, infatti, i presupposti delle due imposte<sup>505</sup> sono diversi: per l'IRAP, la "creazione di valore mediante attività produttive organizzate"<sup>506</sup>, fattore necessario

---

dai soci al giudicato sull'imposta a carico della società". Le SS.UU. proseguono, affermando che "la base imponibile dell'IRAP per le società di persone", "è costituita (sostanzialmente) dalla differenza tra ricavi e costi, allo stesso modo della base imponibile dell'imposta a carico dei soci (IRPEF), per cui l'accrescimento di quella differenza (nella prassi più frequente, per imputazione di maggiori ricavi derivanti da incassi non contabilizzati) che legittima una maggior pretesa per l'imposta a carico della società, ha un'immediata e diretta conseguenza sulla pretesa tributaria relativa all'imposta a carico dei soci".

<sup>502</sup> Al punto 8.3, la Corte afferma che il "fondamentale collegamento tra la pretesa tributaria ai fini IRAP nei confronti della società, in ragione di maggiori ricavi, e la pretesa tributaria ai fini IRPEF nei confronti dei soci, in ragione di maggiori utili distribuiti, era stato, peraltro, già affermato da questa Corte (sent. n. 24049/2011), che aveva rilevato come 'la sentenza favorevole alla società contribuente, che esclude il conseguimento di superiori ricavi non contabilizzati a fini IRAP, divenuta irrevocabile per mancata impugnazione da parte dell'Amministrazione finanziaria' potesse essere utilizzata 'dal socio come prova nel giudizio tributario per contestare ai fini IRPEF i presunti utili percepiti nell'esercizio della medesima attività d'impresa, posto che, anche in difetto di espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza fa venir meno, di riflesso, anche la fonte giustificativa dei pretesi redditi incassati dal socio". Il collegamento affermato dalla Corte effettivamente sussiste, poiché l'emersione di elementi economici che aumentano i ricavi della società, o la loro mancanza, accertati dal giudice, determinano una variazione tanto dell'IRAP, quanto dell'IRPEF, ma sicuramente non c'è la "coincidenza" di cui parla la Corte, affermazione strumentale all'introduzione, anche in questo caso, del litisconsorzio. Ed è proprio l'estensione del litisconsorzio necessario tra società e soci con riferimento alla sola IRAP a non trovare una giustificazione normativa, e nemmeno logica, constatato che solamente la società è soggetto passivo IRAP, e i soci possono essere al più obbligati in solido in caso di inadempimento delle obbligazioni sociali.

<sup>503</sup> La Corte conclude, al punto 8.4, sostenendo che "è proprio questo collegamento che, al di là della differenza tra le imposte, giustifica, sul piano razionale e dell'intrinseca ragionevolezza, il litisconsorzio tra società e soci".

<sup>504</sup> BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 120, sostiene che "è aberrante sostenere che 'sussiste una sostanziale coincidenza degli elementi economici che costituiscono i presupposti rispettivamente dell'imposta accertata a carico della società (IRAP) e dell'imposta a carico dei soci (IRPEF)'. [...] L'IRAP (ma, del resto, già la stessa ILOR) dovuta dalla società è imposta completamente autonoma e distinta rispetto all'imposta sul reddito dovuta dai soci".

<sup>505</sup> Si fa volutamente riferimento prima a "basi imponibili" e poi a "presupposti delle imposte". Come osserva SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit. p. 23, la distinzione tra presupposto e base imponibile è, "al pari di altri concetti elaborati dalla scienza giuridica", da impiegare al fine di comprendere meglio l'imposta oggetto dello studio". Ad ogni modo, la diversità del presupposto dell'imposta genera, almeno teoricamente, anche una diversità di basi imponibili, essendo differenti gli elementi rilevanti ai fini delle imposte (per l'IRAP, il valore della produzione netta, per l'IRPEF i redditi posseduti dai soggetti passivi dell'imposta).

<sup>506</sup> Così SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 210, dove l'Autore precisa che "si tratterà di valore 'aggiunto' in senso proprio" qualora "vi siano effettivamente stati acquisti di beni e servizi intermedi: ma essendo indubbia l'applicabilità del tributo anche in mancanza di questi, ci sembra corretto fare genericamente riferimento alla 'creazione di valore', il cui principale significato è di sottolineare come il tributo sia commisurato a tale margine, anziché al valore lordo della produzione".



per il sorgere dell'obbligazione tributaria<sup>507</sup> che ne giustifica la pretesa da parte dell'Amministrazione; per l'IRPEF, il reddito complessivo netto delle persone fisiche soggette all'imposta<sup>508</sup>.

Questo orientamento delle Sezioni Unite è stato confermato da una parte della successiva giurisprudenza<sup>509</sup> che, in realtà, ha contribuito a rendere ancor più incoerente la presa di posizione di Cass., sez. un., n. 10145/2012. Da un lato, infatti, Cass., sez. trib., n. 11622/2013 ha argomentato la sussistenza del litisconsorzio necessario a partire dal fatto che "l'IRAP è imputata per trasparenza ai soci ex art. 5, t.u.i.r.", affermazione assolutamente non condivisibile, poiché l'imposta non riguarda i redditi della società di persone<sup>510</sup> (l'ILOR, invece, aveva ad oggetto i redditi), ma si calcola sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione<sup>511</sup>; dall'altro lato, Cass., sez. trib., n. 13307/2017 ha precisato la sussistenza del litisconsorzio necessario tra società e soci "nei giudizi aventi ad oggetto l'IRAP", potendosi trarre da questa specificazione la convinzione che la Corte ritenga che, anche qualora venga impugnato solo l'avviso di accertamento volto a rettificare una maggiore IRAP, trovi applicazione il litisconsorzio necessario.

Nel caso di specie oggetto del giudizio conclusosi con la sentenza n. 10145/2012, invece, il ricorrente non aveva impugnato solamente l'accertamento di maggior IRAP, ma il ricorso era presentato contro un unico avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione finanziaria

---

<sup>507</sup> SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 210, evidenzia che "la produzione di nuova ricchezza, da un lato, ha un rilievo essenziale nella configurazione dell'indice di capacità contributiva addotto a giustificazione del tributo; dall'altro, è necessaria per il sorgere dell'obbligazione tributaria: senza valore aggiunto non c'è debito d'imposta".

<sup>508</sup> Ai sensi dell'articolo 3, d.lgs. n. 917/1986, l'IRPEF "si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

<sup>509</sup> Cass., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 11622, dove si legge che "preliminarmente va data continuità al principio secondo cui l'IRAP è imposta assimilabile all'ILOR, in quanto essa ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dal d.lgs. n. 446/1997, art. 17, comma 1 e art. 44. Ne consegue che, essendo l'IRAP imputata per trasparenza ai soci, ai sensi del d.p.r. n. 917/1986, art. 5, sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento dell'IRAP dovuta dalla società", come affermato da SS.UU. n. 10145/2012; Cass., sez. trib., 26 maggio 2017, n. 13307, inoltre, stabilisce espressamente che "il litisconsorzio necessario dei soci sussiste anche nel giudizio di accertamento dell'IRAP dovuta dalla società".

<sup>510</sup> E l'articolo 5, t.u.i.r. dispone che "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

<sup>511</sup> Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, d.lgs. n. 446/1997; come precisato da BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 119, "se l'ILOR si applicava sulla stessa base imponibile IRPEF, non altrettanto avviene con riguardo all'IRAP, che si calcola sul valore della produzione netta".

aveva provveduto a rettificare contestualmente il reddito della società di persone (da cui dipende il reddito di partecipazione dei soci), l'IVA e l'IRAP<sup>512</sup>.

L'affermazione della Corte circa la necessità del litisconsorzio nel caso di controversie relative all'IRAP si rivela, pertanto, incompleta. Infatti, nel giudizio *de quo* non veniva in rilievo un avviso di accertamento relativo esclusivamente all'IRAP, ma la società era stata destinataria di un unico avviso che rettificava *in unum*<sup>513</sup> il reddito d'impresa, che sarebbe stato poi imputato per trasparenza ai soci, l'IVA e l'IRAP dovute. In questo scenario, seguendo l'orientamento giurisprudenziale consolidato (Cass., sez. un., n. 14815/2008), soci e società sono litisconsorti necessari in ragione dell'avvenuta determinazione di un maggior reddito in capo alla società, che si riverbera per trasparenza sui singoli soci, incrementandone il reddito di partecipazione. Ma se l'operazione di rettifica avviene a seguito della scoperta di maggiori ricavi della società, derivanti da incassi non contabilizzati<sup>514</sup>, e se questa variazione economica può determinare anche una rideterminazione delle altre imposte dovute dalla società di persone (come avvenuto, appunto, nel caso oggetto della sentenza, con IRAP e IVA), è agevole constatare che in questa situazione società e soci, già litisconsorti necessari in virtù dell'accertamento di maggior reddito, si trovino ad essere litisconsorti in un giudizio che riguarda anche l'IRAP (e l'IVA), ma non la riguarda esclusivamente.

Pertanto, se era coerente applicare il litisconsorzio necessario alla fattispecie sostanziale oggetto del giudizio, come stabilito dalla giurisprudenza consolidata<sup>515</sup>, le Sezioni Unite non hanno, invece, colto la particolarità del caso di specie, giungendo all'enunciazione di un principio di diritto inesatto, poiché non trova applicazione nel caso sottoposto alla loro cognizione: è evidente che la Corte dovesse dare una risposta all'ordinanza di rimessione n. 24907/2011, con la quale la sezione tributaria auspicava la risoluzione della questione relativa all'applicazione del litisconsorzio necessario nelle controversie concernenti l'IRAP, ma le Sezioni Unite potevano precisare la situazione emergente dal caso di specie (l'unico

---

<sup>512</sup> Cass., sez. trib., n. 10145/2012. In una parte della motivazione, la Corte affronta l'omologa questione della configurabilità di un litisconsorzio necessario società-soci nel caso di accertamento relativo all'IVA, e afferma che "poiché l'Amministrazione ha proceduto con un unico accertamento ai fini IVA e IRAP, si determina nel caso un'ipotesi nella quale è ravvisabile l'opportunità del *simultaneus processus* anche per quanto riguarda l'IVA", dopo che ai punti precedenti aveva ampiamente trattato la necessità del litisconsorzio nei giudizi relativi all'IRAP.

<sup>513</sup> L'espressione è rintracciabile in BUTTUS S., *Riunione dei ricorsi e sanatoria del vizio del contraddittorio nel litisconsorzio tra società e soci*, in *Corr. trib.*, 14/2015, p. 1098, a commento di Cass., sez. trib., 16 gennaio 2015, n. 673.

<sup>514</sup> Fenomeno che, come affermato da Cass., sez. un., n. 10145/2012, punto 8,2 della motivazione, rappresenta la "prassi più frequente" che conduce all'accertamento di maggior reddito in capo alla società.

<sup>515</sup> Proprio perché c'era l'accertamento di maggior reddito ai fini IRPEF, oggetto insieme all'ILOR della sentenza n. 14815/2008. Altro discorso, largamente affrontato nei paragrafi 4.5 e 5, riguarda, invece, la coerenza e l'effettiva utilità del litisconsorzio necessario tributario configurato dalla Corte, che lascia ampi dubbi.

atto a fini IRPEF, IRAP e IVA), senza optare per una generica affermazione positiva in tale senso<sup>516</sup> e, soprattutto, senza procedere ad avventate assimilazioni tra IRAP, ILOR e IRPEF.

Questa doveva essere la soluzione, a maggior ragione se ci si soffermi sulle considerazioni compiute dalla Corte, nella medesima sentenza, in merito all'IVA<sup>517</sup>. Per questa imposta, le Sezioni Unite, richiamando un precedente del 2010<sup>518</sup>, escludevano la ricorrenza di un caso di litisconsorzio necessario tra soci e società, attesa la mancanza di un meccanismo analogo a quello previsto dal combinato disposto degli articoli 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 e 5, t.u.i.r., sul quale la Cassazione ha costruito il litisconsorzio necessario per l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, non essendo prescritta dunque un'imputazione per trasparenza in capo ai soci, che legittimerebbe il *simultaneus processus*. Ma di conseguenza, non essendoci un meccanismo per trasparenza nemmeno nell'IRAP dove, anzi, obbligata all'adempimento è esclusivamente la società<sup>519</sup>, si sarebbe dovuto escludere il litisconsorzio anche relativamente all'IRAP: la Corte, al contrario, stabilisce la necessità del litisconsorzio ed, anzi, utilizza l'avvenuta impugnazione dell'avviso di accertamento a fini IRAP<sup>520</sup> per imporre, nel caso oggetto della sentenza, il *simultaneus processus* "anche per quanto riguarda l'IVA"<sup>521</sup>, così da non rompere l'unitarietà del processo che è conseguenza dell'unitarietà dell'accertamento, come se il litisconsorzio necessario afferente all'IRAP assorbisse la questione relativa all'IVA.

---

<sup>516</sup> Come ricordato, la Corte si limita, infatti, ad affermare che "deve riproporsi rispetto all'IRAP la medesima situazione di litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, già affermata da queste Sezioni Unite con riguardo all'ILOR con la ricordata sentenza n. 14815/2008".

<sup>517</sup> BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 120, puntualizza che "una volta escluso il litisconsorzio necessario con riguardo all'IVA, con coerenza si sarebbe potuto (e dovuto) escludere il litisconsorzio anche con riguardo all'IRAP: anche con riferimento a tale ultima imposta, infatti, manca un meccanismo analogo a quello di cui agli art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 e 5 t.u.i.r.; anche con riferimento a tale ultima imposta, come per l'IVA, manca un meccanismo di imputazione per trasparenza che, secondo alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità, giustifica il litisconsorzio necessario tra società di persone e tutti i soci".

<sup>518</sup> L'ordinanza della Cassazione 19 maggio 2010, n. 12236, dov'era affermato che "l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato non determina, in caso di impugnazione, la necessità del *simultaneus processus* nei confronti dei soci e, quindi, un litisconsorzio necessario, mancando un meccanismo analogo a quello previsto dal combinato disposto di cui all'art. 40, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 5 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, di unicità di accertamento e di automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci".

<sup>519</sup> Nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, i veri obbligati sono, invece, i soci per trasparenza, non essendo la società soggetto passivo dell'imposta sui redditi (viene così evitata la doppia imposizione sugli utili societari: questi, come sottolinea SCHIAVOLIN R., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Corso istituzionale di diritto tributario*, a cura di FALSITTA G., cit., p. 408, "rappresentano un reddito sia per la società che li produce, sia per i soci cui sono distribuiti, ma tassarli in capo tanto all'una quanto agli altri senza correttivi duplicherebbe il carico fiscale sulla stessa ricchezza, con un trattamento discriminatorio per chi eserciti un'attività in forma collettiva anziché individuale").

<sup>520</sup> Il quale, però, come ricordato, era *in unum* con l'accertamento di maggior reddito d'impresa e maggior IVA.

<sup>521</sup> Punto 9.1 della motivazione.

Si ripresenta in quest'ultima proposizione<sup>522</sup> l'equivoco, denunciato dalla dottrina<sup>523</sup> successiva alla sentenza n. 14815/2008, tra accertamento unitario e unico atto<sup>524</sup> che aveva condotto la giurisprudenza verso il litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi prodotti in forma associata. L' "unico atto" cui fa riferimento l'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973 deve essere inteso come un'opportunità, attribuita all'Amministrazione, di rettificare diverse imposte in un solo atto<sup>525</sup>, abbandonando l'idea della necessità di un accertamento unitario mediante l'istituto del litisconsorzio necessario tra società e soci, che ha trovato terreno fertile nella giurisprudenza a partire da Cass., sez. un., n. 14815/2008<sup>526</sup>. Nelle idee della Corte, vi sarebbe un'unicità del presupposto sostanziale che determinerebbe il litisconsorzio necessario tra società e soci, in relazione tanto all'IRPEF, quanto all'IRAP, ma che trova secca smentita nella realtà giuridica: se, condividendo l'opinione di autorevole dottrina<sup>527</sup>, già ricordata, per cui il litisconsorzio necessario è determinato dall'identità dei *petita*, e non della *causa petendi*, la coerenza del *simultaneus processus* nell'accertamento

---

<sup>522</sup> Punto 9.1: "poiché l'Amministrazione ha proceduto con un unico accertamento ai fini IVA e ai fini IRAP, si determina nel caso un'ipotesi nella quale è ravvisabile l'opportunità del *simultaneus processus* anche per quanto riguarda l'IVA, in modo da non spezzare l'unitarietà del processo connessa all'unitarietà dell'accertamento".

<sup>523</sup> V. note 392 e 393, par. 5; più di recente, BUTTUS S., *Riunione dei ricorsi e sanatoria del vizio del contraddittorio nel litisconsorzio tra società e soci*, cit., p. 1102, afferma che "si conferma l'equivoco tra l'unico atto e l'accertamento unitario", già evidenziato in precedenza dall'Autrice, *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 118, dove precisava che non può concepirsi un "unico atto" vero e proprio per società e soci per l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata (e tantomeno per l'IRAP), posto che la società era obbligata per l'ILOR, mentre i soci per l'IRPEF: "a prescindere dalla ricostruzione dei rapporti tra gli atti, comunque società e soci restavano distintamente obbligati in relazione a due distinte e autonome obbligazioni tributari"; inoltre, il litisconsorzio necessario è considerato "una soluzione non divisibile, che oscura la valenza dei singoli provvedimenti amministrativi non solo dal punto di vista sostanziale, ma altresì processuale, dimenticando che l'obbligazione tributaria si costituisce con il provvedimento amministrativo e che l'oggetto del processo tributario deve circoscriversi alla legittimità dell'atto impugnato". Invece, "confermando l'equivoco tra atto unico e accertamento unitario, con riguardo all'IRAP, la Suprema Corte ha rilevato molti 'punti di contatto', concludendo che, anche al fine di conservare un valore alla immutata disposizione di cui all'art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, l'unica alternativa possibile è quella di seguire la via indicata dagli artt. 17 e 44 del d.lgs. n. 446/1997, 'sostituendo' il riferimento all'ILOR con il riferimento all'IRAP".

<sup>524</sup> BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 119, dopo aver precisato l'impossibilità di assimilare ILOR e IRAP, anche con riferimento all'articolo 40 d.p.r. n. 600/1973, afferma che "non è possibile sostenere la necessità che l'Amministrazione finanziaria agisca con unico atto ai fini dell'IRAP dovuta dalla società e dell'IRPEF dovuta dai singoli soci. Del resto, se l'ILOR si applicava sulla stessa base imponibile IRPEF, non altrettanto avviene con riguardo all'IRAP, che si calcola sul valore della produzione netta. Sono dunque venuti meno i presupposti che giustificavano l'unico atto: [...] si avranno sicuramente più atti, distinti e autonomi, sia nel dispositivo, sia negli effetti obbligatori, anzi, con riguardo all'accertamento del reddito oggi non si creerà più alcun effetto obbligatorio in capo alla società di persone, in assenza di soggettività passiva societaria nel campo delle imposte sui redditi".

<sup>525</sup> Come, peraltro, avvenuto tanto in Cass., sez. un., n. 10145/2012 quanto in Cass., sez. trib., n. 673/2015. BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*, cit., p. 114, sottolinea come la Corte, estendo il litisconsorzio necessario tra società e soci anche a fini IRAP, "sembra aver equivocato tra l'opportunità di un unico atto ai fini di diverse imposte e la scelta di vincolare l'Amministrazione finanziaria ad un accertamento unitario del reddito societario nella sua attività impositiva nei confronti dei singoli soci".

<sup>526</sup> V. par. 4.5 e 5

<sup>527</sup> COSTANTINO G., *Litisconsorzio, I, Diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, XVIII, ROMA, 1990.

dei redditi prodotti in forma associata si scontra con i differenti avvisi di accertamento notificati a soggetti diversi, i quali propongono autonome impugnazioni<sup>528</sup>, a maggior ragione per quanto riguarda l'IRAP l'identità dei *petita* non è immaginabile, essendo tenuta all'adempimento dell'obbligazione tributaria, ex art. 3, d.lgs. n. 446/1997, esclusivamente la società, potendo i soci, semmai, essere chiamati a rispondere in solido solo in caso di inadempimento<sup>529</sup>.

#### **6.4 Litisconsorzio e sospensione necessaria nella presunzione di distribuzione di utili-extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa.**

Nel 2012<sup>530</sup> la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha previsto l'operatività del litisconsorzio necessario<sup>531</sup> tributario in un giudizio che non vedeva come protagonista una società di persone, bensì una s.r.l. a ristretta base partecipativa<sup>532</sup>.

---

<sup>528</sup> COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, cit., p. 995, dove l'Autrice afferma che "in presenza di atti impositivi diversi, che costituiscono oggetto di separate domande giudiziali, e quindi di distinte impugnazioni che possono anche non investire elementi comuni a ciascuno dei ricorrenti, appare difficile ritenere che l'oggetto dei ricorsi proposti dalla società e/o dai soci riguardi inscindibilmente tutti".

<sup>529</sup> Ai sensi dell'art. 2267 c.c., "[...]. Per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci". Trattandosi di obbligazione solidale, poi, come precisato al paragrafo 4.4, è a maggior ragione da escludersi il litisconsorzio necessario tra soci e società.

<sup>530</sup> Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4688, pubblicata, ad esempio, in *Vita not.*, 2012, 2, 867.

<sup>531</sup> RASI F., *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2019, p. 2399, precisa che "per applicare il litisconsorzio necessario si dovrebbe fare leva sulla nota sentenza delle Sezioni Unite 4 giugno 2008, n. 14815, con cui la Cassazione ha risolto la questione con riferimento alla 'trasparenza per legge' di cui all'art. 5 t.u.i.r."

<sup>532</sup> RASI, *op. cit.*, p. 2400, precisa che sono a ristretta base partecipativa le società "caratterizzate da compagini sociali composte da un numero ridotto di soci, generalmente legati da vincoli personali e familiari, nelle quali sussiste una situazione di 'complicità' che consente di superare la mancanza di una formale delibera di distribuzione degli utili"; per SERRANÒ M.V., *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2022, p. 552, dopo aver chiarito "che la società di capitali che si presenta composta da un numero limitato di soci, spesso legati da vincoli di parentela e affinità, realizza una società a ristretta base partecipativa", precisa che "pur in assenza di vincoli di parentela e/o affinità, l'esiguo numero dei soci può far pensare che vi sia una forma di 'complicità', e quindi di accordo finalizzato alla ripartizione degli utili occulti accertati, senza una formale delibera di distribuzione degli stessi", che "consente di presumere la distribuzione di utili in capo ai soci e la configurabilità della presunzione semplice ex art. 2729 c.c."

Nella giurisprudenza successiva non si rinvencono altre pronunce di analogo contenuto<sup>533</sup> (ed anzi la Suprema Corte<sup>534</sup> esclude il litisconsorzio necessario e ritiene applicabile l'istituto della sospensione per pregiudizialità-dipendenza), ma l'inclusione di queste società di capitali<sup>535</sup> nella disciplina processuale delle società di persone operata dalla Corte, è un corollario del noto orientamento giurisprudenziale<sup>536</sup> in virtù del quale la scoperta dell'esistenza di utili occulti<sup>537</sup> o, in generale, non contabilizzati, prodotti da società di capitali a ristretta base sociale determina una presunzione di distribuzione in capo ai soci (cd. "trasparenza per presunzione"<sup>538</sup> o "presunzione di trasparenza"<sup>539</sup>), con conseguente rettifica del loro reddito ai fini IRPEF, analogamente a quanto accade per i soci di società di persone, ai sensi dell'articolo 5, t.u.i.r.

---

<sup>533</sup> ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit., p. 94, definisce "minoritario e, in anni più recenti, abbandonato", l'indirizzo giurisprudenziale che estendeva il litisconsorzio necessario "ai giudizi riguardanti gli accertamenti degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta compagine, notificati alla società e ai soci".

<sup>534</sup> In Cass., sez. trib., n. 5925/2015 si legge che "l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, relativo ad utili extracontabili costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c.". (È da sottolineare che con l'introduzione del comma 1-bis dell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992, la sospensione viene disposta dal giudice a prescindere dall'applicazione dell'art. 295 c.p.c.); analogamente Cass. n. 1865/2012, Cass., ord. n. 16913/2016, Cass., sez. trib., n. 2214/2011.

<sup>535</sup> Si fa riferimento, in questo caso, a società di capitali che non abbiano optato per il regime di trasparenza ex art. 115, d.lgs. n. 917/1986, per le quali sarebbe prevista direttamente dalla legge la diretta imputazione, "per trasparenza", dei redditi prodotti dalla società ai soci, proporzionalmente alla loro quota di partecipazione agli utili.

<sup>536</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 94 sottolinea che "le origini del meccanismo di attribuzione ai soci del maggior reddito accertato nei confronti di una società di capitali a ristretta base partecipativa si situano ben prima della riforma tributaria del 1971-1973". Si veda Cass., sez. trib., n. 2224/2021 per la conferma della legittimità di tale orientamento.

<sup>537</sup> SERRANÒ M.V., *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, cit., p. 561, precisa che non è sufficiente la ristrettezza della base partecipativa per l'operare della presunzione, essendo necessari anche "la prova diretta dell'esistenza di utili extracontabili", in caso contrario rischiando di "incappare in una *praesumptio de praesumpto*, che renderebbe illegittimo l'operato degli uffici".

<sup>538</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2400, afferma che "con l'espressione 'trasparenza per presunzione' si intende l'estensione ai soci delle società di capitali a ristretta base proprietaria (ovverosia quelle società di capitali composte da un numero ridotto di partecipanti tipicamente, ma non necessariamente, legati da vincoli di tipo familiare) del regime di trasparenza riservato alle società di persone. Si tratta del caso in cui l'Amministrazione finanziaria accerta nei confronti di una società, tipicamente a responsabilità limitata, partecipata da un ristretto numero di soci, un maggior reddito imponibile e lo presume, pur in assenza di una formale delibera in tale senso, trasferito ai soci, in capo ai quali provvede a tassarlo".

<sup>539</sup> Così CARINCI A., *op. cit.*, p. 2707.

La Cassazione ha avallato l'orientamento giurisprudenziale a cui ci si riferisce<sup>540</sup>, ritenendo legittimo l'impiego di una presunzione<sup>541</sup> (e, quindi, del ragionamento induttivo<sup>542</sup>) per provare l'avvenuta distribuzione degli utili extracontabili scoperti: in una società a base partecipativa ristretta<sup>543</sup> i soci sarebbero nelle condizioni di spartirsi la ricchezza prodotta, anche senza una delibera assembleare e l'iscrizione a bilancio che ne certifichi la distribuzione.

La presunzione si fonda, quindi, sul fatto noto della ristretta base partecipativa, elemento sufficiente<sup>544</sup>, per la giurisprudenza, a ritenere avvenuta la distribuzione degli utili fuori bilancio anche in assenza di altri elementi gravi, precisi e concordanti, richiesti dall'articolo 2729 c.c. per le presunzioni non stabilite dalla legge<sup>545</sup>.

Il libero convincimento del giudice sull'avvenuta distribuzione di utili occulti si forma, pertanto, quasi in automatico di fronte alla ristrettezza della base sociale, generando alcune perplessità in dottrina<sup>546</sup>, in relazione alle effettive possibilità difensive dei soci nel dare la

<sup>540</sup> Cass. nn. 7234/2000, 16885/2003, 20078/2005, 18640/2008, 17359/2009, 5607/2011, 10792/2016.

<sup>541</sup> Tale presunzione è di per sé una presunzione semplice: AMATUCCI F, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 7/2018, p. 522, il quale afferma che "attraverso la presunzione semplice fondata sulla ristrettezza della base societaria", si considera avvenuta, di fatto, "una equiparazione rispetto alle società di persone ove opera l'imputazione *pro quota* attraverso il principio di trasparenza (presunzione legale); RASI F., *op. cit.*, p. 2400; CARINCI A., *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di trasparenza*, in *il fisco*, 28/2021, p. 2707; SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 555.

<sup>542</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2707, dopo aver puntualizzato che "l'assunto per cui, i costi neri o i ricavi non dichiarati dalla società accertata possono essere considerati (e tassati) quali utili percepiti dai soci integra una tipica presunzione", afferma che "costituisce, infatti, un ragionamento induttivo quello che porta ad imputare ai soci l'utile prodotto dalla società, sulla scorta della massima di esperienza (*id quod plerumque accidit*) secondo cui, nelle società a ristretta base proprietaria, i soci sono nelle condizioni di impossessarsi direttamente della ricchezza prodotta dalla società, senza cioè bisogno di delibere formali".

<sup>543</sup> La quale potrebbe o non potrebbe essere composta da familiari. Per la Cassazione (Cass., n. 27067/2016, n. 8032/2013, n. 24572/2014) è proprio la ristrettezza della compagine sociale l'elemento che legittima la presunzione: CARINCI A., *op. cit.*, p. 2707, afferma che "la presenza di una ristretta compagine sociale consente invero di presumere un vincolo di solidarietà e di connivenza tra i soci, che conduce a ritenerli complici nelle scelte di appropriarsi della ricchezza prodotta dalla società. Da ciò la diretta imputazione ai soci dell'utile extra bilancio".

<sup>544</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2708, sottolinea che la presunzione semplice, a causa dell'applicazione "automatica, generalizzata ed acritica" fattane dai giudici, comporta "una sistematica compressione dei margini lasciati alla prova contraria. Sicché, quella che era nata come una presunzione semplice si è trasformata in una presunzione che, in tutto e per tutto, funziona alla stregua di una presunzione legale"; in senso analogo AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 523: per l'Autore, "sembra evidente che non può in alcun modo ritenersi sufficiente sul piano probatorio la ristrettezza della base azionaria o familiare della società di capitali, elevandola a rango di presunzione assoluta ai fini della dimostrazione di distribuzione di utili occulti. Si tratta infatti di un mero indizio (Cass., n. 3254/2000) su cui non è possibile fondare il ragionamento presuntivo senza altri elementi gravi, precisi e concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c. (ad esempio, effettiva capacità contributiva, tenore di vita del socio, vincolo di solidarietà, effettiva complicità tra soci) che consentano di far risultare la distribuzione di utili come conseguenza ragionevole della ristrettezza della base societaria".

<sup>545</sup> Oppure, parimenti, gravità, precisione e concordanza sono ritenute assorbite dalla ristrettezza della compagine sociale.

<sup>546</sup> Sul punto, CARINCI A., *op. cit.*, p. 2708, il quale afferma che la presunzione, "per come viene in concreto interpretata dall'Agencia e, poi, concepita dalla giurisprudenza, "si presta a diverse considerazioni critiche, che ne pregiudicano ogni razionalità, fino addirittura a poter paventare la violazione di precetti costituzionali"; più analiticamente AMATUCCI F.,

prova contraria. Dalla ristretta base partecipativa, peraltro, la giurisprudenza evince l'esistenza di una complicità<sup>547</sup> tra i soci, che faciliterebbe la distribuzione occulta, e che complica ancor di più l'attività difensiva, determinandosi di fatto un'inversione dell'onere della prova in capo ai soci<sup>548</sup>.

I soci, infatti, dovrebbero provare la loro estraneità alla gestione della società<sup>549</sup>, che non permetterebbe il sorgere di quella complicità che la Corte ritiene insita nella ristretta base partecipativa: pur non essendo indicata espressamente quale sia la documentazione necessaria al fine di provare tale estraneità<sup>550</sup>, alcuni fattori potrebbero risultare efficaci ai

---

*op. cit.*, p. 525, che sottolinea la presenza di un filone giurisprudenziale (Cass., n. 7592/2017; Cass., sez. trib., 20806/2013 dove è stato riconosciuto che, "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, sarebbe legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, ma a condizione che vi siano indagini bancarie sulla società ed i soci che accertino la formazione e distribuzione degli utili non contabilizzati") che richiede la presenza di elementi concreti per presumere l'avvenuta distribuzione di utili occulti: "è considerata necessaria l'esistenza di elementi concreti da parte dell'ufficio su cui fondare l'effettiva distribuzione al socio di utili extracontabili rilevabili in capo alla società, in grado di determinare un maggior reddito imponible. [...] I giudici di merito considerano infatti necessari una serie di altri elementi rilevabili dagli uffici accertatori, tra cui in particolare gli eventuali movimenti bancari del socio. Inoltre, si riconosce l'acquisto da parte del socio di beni di particolare valore, non giustificabile tramite il reddito dichiarato, o qualunque altro indice concreto (ad esempio il 'redditometro') di maggior reddito a supporto della percezione occulta di utili", per SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 561, invece, la difesa dei soci non sarebbe pregiudicata: "non ci sembra che il diritto di difesa del contribuente sia compromesso considerato che la Cassazione impone al giudice di merito la previa verifica della effettiva produzione del reddito in capo alla società".

<sup>547</sup> Per CARINCI A., *op. cit.*, p. 2708, "per poter parlare di ristretta base sociale ai fini della presunzione, occorre un ulteriore elemento, qualitativo e non quantitativo, integrato dalla prova che i soci sono avvinti da vincoli di connivenza e complicità". Elemento non semplice da decifrare, ma che la giurisprudenza pare ritenere integrato dalla ristretta base partecipativa: "perché si possa argomentare che i soci si sono intascati gli utili in nero della società occorre, invero, ipotizzare che i soci siano tra loro complici; diversamente, salva la totale estraneità di taluni soci dalla gestione della società, è difficile sostenere che una vicenda di apprensione degli utili possa rimanere occulta", di conseguenza, "l'Amministrazione finanziaria dovrebbe allora accertare tale fatto ricorrendo a metodi empirici, senza scadere in motivazioni apparenti, che banalizzano il tema della complicità riducendolo a effetto naturale del numero esiguo di soci (Cass., n. 14046/2009)"; RASI F., *op. cit.*, p. 2400, condividendo l'arresto di Cass., ord. 9 luglio 2018, n. 18042, secondo cui la presunzione di distribuzione degli utili occulti "può essere vinta dal socio dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria" (come affermato anche da Cass., sez. trib., n. 17461/2017), afferma che "la complicità dei soci" non può essere valutata *a priori*, "ma deve essere verificata caso per caso e con particolare cautela. Fondare acriticamente un avviso di accertamento sulla circostanza che una società sia formata da una ristretta base azionaria a carattere familiare equivale a disconoscere la stessa giuridica esistenza della società di capitali".

<sup>548</sup> Per CARINCI A., *op. cit.*, p. 2713, gli spazi lasciati al socio per fornire prova contraria "appaiono sempre più esigui, quasi che la presunzione, da legale, si sia trasformata in presunzione assoluta". Al contribuente dovrebbero, invece, essere lasciati ampi margini per provare la sua estraneità alla gestione societaria, oppure per dimostrare che la presunta distribuzione degli utili occulti non è avvenuta; SERRANÒ M.V., *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, cit., p. 555, afferma che "se il contribuente accertato non è in grado di fornire la prova contraria, la presunzione di evasione si deve ritenere legittima".

<sup>549</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2709, afferma che "non spetta più all'Agenzia dimostrare il vincolo di connivenza e prossimità tra i soci, di fatto presupposto dal numero ristretto della compagine, ma incombe sul contribuente fornire la prova contraria circa l'esistenza di detto vincolo"; AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 525, dopo aver manifestato scetticismo nei confronti dell'avvenuta inversione dell'onere della prova, afferma a proposito che "non mancano casi di riconoscimento dell'estraneità del socio dalle attività di gestione e conduzione societaria in grado di attenuare le difficoltà riscontrabili nell'inversione dell'onere della prova e in fase (processuale) di contestazione delle presunzioni di distribuzione occulta di utili".

<sup>550</sup> O "marginalità" per AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 525.



fini probatori, come l'esistenza di conflitti interni tra i soci, comprovati dalla proposizione di azioni di responsabilità verso gli amministratori o da frequenti impugnative delle delibere assembleari, che farebbero presumere, anziché una connivenza tra i soci della società a base partecipativa ristretta, una forte conflittualità<sup>551</sup>.

Altra prova contraria che i soci possono rendere, e che la giurisprudenza ritiene plausibile<sup>552</sup>, è integrata dal fatto che i maggiori ricavi non possono essere stati distribuiti ai soci in maniera occulta, poiché essi sono stati accantonati dalla società, oppure reinvestiti<sup>553</sup>: di conseguenza, la ricchezza prodotta non sarebbe uscita dal patrimonio della società, non contribuendo ad aumentare il reddito dei soci, i quali, dimostrando efficacemente la non avvenuta distribuzione degli utili non contabilizzati, vincerebbero la presunzione, evitando l'accertamento di maggior reddito nei loro confronti.

---

<sup>551</sup> AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 525, sostiene che la prova della mancanza di complicità può derivare "da casi frequenti di dissidi tra soci, anche familiari o legati da particolari vincoli, dalla possibile gestione autonoma da parte dell'amministratore della società e dall'approvazione indebita da parte di quest'ultimo di somme societarie"; RASI F., *op. cit.*, p. 2401, puntualizza, poi, che dal ruolo marginale di uno o più soci nella gestione della società, discende un altro corollario, oltre alla prova della mancanza di connivenza tra soci: "se non tutti i soci sono ugualmente partecipi della gestione sociale, allora il maggiore utile di bilancio non può essere automaticamente ripartito tra tutti loro in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Non è, infatti, irragionevole ipotizzare in questi casi che gli utili occulti siano stati ripartiti in percentuali diverse da quelle ordinarie. Potranno entrare in gioco altri criteri di ripartizione quali l'effettivo apporto dato dai singoli soci alla realizzazione e alla gestione degli utili in questione, i vincoli, le responsabilità e/o le gerarchie familiari od aziendali esistenti all'interno del gruppo o, ancora, la circostanza che solo taluni soci ne abbiano beneficiato. Gli utili non contabilizzati dalla società potrebbero, insomma, non essere percepiti dai soci in perfetta proporzione rispetto alle rispettive quote di partecipazione". Questa precisazione aiuta a comprendere come alcuni soci potrebbero anche essere all'oscuro della distribuzione degli utili occulti, incrementando il ruolo centrale svolto dalla dimostrazione dell'effettiva partecipazione di tutti i soci alla vita sociale, che non può essere fatta oggetto di presunzione assoluta, o per la quale devono essere forniti idonei spazi difensivi. A proposito, AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 525, suggerisce "la necessità di un contraddittorio preventivo tra contribuente e fisco al fine di acquisire tali elementi preliminarmente dagli stessi soci e di personalizzare l'accertamento nei confronti dei soci, come accaduto per gli studi di settore e valutarne il valore probatorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento e dell'eventuale contenzioso".

<sup>552</sup> Cass., ord. 9 luglio 2018, n. 18042, conferma la giurisprudenza precedente (Cass., n. 5076/2011, n. 9519/2009, n. 7564/2003, n. 6780/2003, n. 16885/2003) e principalmente Cass., sez. trib., 8 luglio 2008, n. 18640, nella quale viene evidenziato come la circostanza per cui la società sia in perdita non è argomento valido a negare l'avvenuta distribuzione di utili occulti, "in quanto somme non transitate attraverso la contabilità possono, comunque, essere state attribuite ai soci" (principio confermato da Cass., n. 27778/2017 e Cass., sez. trib., n. 2224/2021): RASI F., *op. cit.*, p. 2403, precisa che la circostanza che la società sia in perdita "non è incompatibile con la produzione di utili che potrebbero semplicemente ridurre l'ammontare della perdita stessa. Il contribuente potrebbe, anzi, avere distribuito in modo occulto eventuali utili proprio al fine di fare emergere una maggior perdita per poterla riportare in periodi successivi".

<sup>553</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2403, afferma che la prova contraria "deve concernere la circostanza che il maggior reddito non sia fuoriuscito dalla società, ma sia stato dalla stessa utilizzato. In questa prospettiva, il reinvestimento o l'accantonamento dello stesso rappresentano i due eventi principali che possono essere adottati dal contribuente. Quest'ultimo potrà così dimostrare o la non effettività del reddito conseguito o il fatto che non è fuoriuscito dalla società alcun maggior reddito, ma anzi che questo è rimasto presso di essa".

In questo scenario, la trasparenza “per presunzione” delle società di capitali a ristretta base sociale determina, da un punto di vista fiscale, un’evidente equiparazione con la trasparenza delle società di persone<sup>554</sup>, ancorché la dottrina<sup>555</sup> non esiti a sottolineare (e a criticare) come l’orientamento giurisprudenziale, che ritiene legittima la presunzione, presenti molteplici criticità.

Anzitutto, l’oggetto stesso della presunzione è differente rispetto al regime di trasparenza delle società di persone: per quest’ultimo, ai sensi dell’art. 5 t.u.i.r., si verifica un semplice effetto giuridico derivante dalla legge, cioè l’imputazione ai soci del reddito della società di persone, mentre la presunzione di distribuzione è utilizzata per provare un fatto ignoto (la distribuzione degli utili extracontabili)<sup>556</sup>, dal quale deriveranno determinati effetti giuridici (aumento dell’IRES dovuta dalla società, aumento dell’IRPEF dovuto dai soci persone fisiche), ma che non vengono generati direttamente dalla presunzione<sup>557</sup>.

In virtù della considerazione per cui reddito imponibile e utili di bilancio sono due concetti essenzialmente differenti<sup>558</sup>, l’equiparazione con la trasparenza delle società di persone si rivela dunque errata: se nelle società di persone il regime di trasparenza determina l’effetto giuridico dell’imputazione diretta ai soci del reddito societario, la trasparenza “per presunzione”, che la giurisprudenza ritiene legittima per le società di capitali, ha ad oggetto

---

<sup>554</sup> Oltre ad AMATUCCI F., *op. cit.*, l’equiparazione di fatto è evidenziata anche da SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 560: “nell’ipotesi di società a ristretta base partecipativa prende corpo una tassazione della società di capitali non dissimile, dunque, da quella di una s.n.c. o di una s.a.s.”.

<sup>555</sup> Per tutti RASI F., *op. cit.*, p. 2404 s., evidenzia le criticità della giurisprudenza in esame, tra le quali emergono l’incertezza nella qualificazione del maggior reddito accertato a seguito della scoperta di utili occulti, le differenze derivanti dal mutamento, nel corso del periodo di imposta, della compagine sociale tra società di capitali e società di persone, oltre ad altre problematiche relative all’oggetto della presunzione.

<sup>556</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2707, sottolinea che la trasparenza “non costituisce assolutamente un fatto che deve essere provato (presuntivamente), ragion per cui non si può parlare di presunzione di trasparenza. Poiché la presunzione possa funzionare logicamente occorre che sia concretamente praticabile la vicenda di apprensione materiale della ricchezza prodotta dalla società ad opera dei soci”. CARINCI aggiunge poco dopo che “ciò che viene presunto è la vicenda materiale e non certo giuridica: la trasparenza non può essere presunta, perché nella trasparenza non vi è alcun fatto ignoto, trattandosi semplicemente di un effetto giuridico che si determina sussistendo dati presupposti”, previsti dall’art. 5 t.u.i.r. (oppure per le società di capitali dagli artt. 115-116 t.u.i.r.).

<sup>557</sup> La presunzione, in altre parole, conduce alla scoperta di un fatto: da tale fatto, in base alla legge si produrranno degli effetti giuridici. Nella trasparenza *ex art. 5 t.u.i.r.*, invece, la legge prevede l’effetto dell’imputazione del reddito societario ai soci, ma non c’è il passaggio intermedio della scoperta di un fatto ignoto.

<sup>558</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2709, dopo aver affermato che “reddito imponibile e utile di bilancio sono due concetti molto diversi tra di loro”, precisa che “il reddito imponibile rappresenta una grandezza di natura fiscale che, quantificando la capacità contributiva dei contribuenti in un determinato lasso temporale, permette di liquidare l’obbligazione tributaria. Nelle società di capitali, assoggettate ad IRES, il reddito imponibile, quale indice di misurazione dell’obbligazione tributaria, deriva dal risultato di esercizio (utile o perdita), ma non si identifica con esso (*ex art. 83 t.u.i.r.*). L’utile di esercizio rappresenta, invece, una grandezza di natura contabile, determinata come differenza tra i ricavi e i costi di competenza di un determinato esercizio sociale, tra cui figurano anche le imposte calcolate sulla base di reddito imponibile”.

solamente l'avvenuta ripartizione degli utili<sup>559</sup> (che si presumono distribuiti tra i soci a causa della ristretta base partecipativa), e non può essere altrimenti, poiché la presunzione opera a livello fattuale<sup>560</sup>, inferendo l'esistenza di un fatto ignoto materialmente accaduto (l'avvenuta distribuzione degli utili extra contabili) che andrà poi ad incidere sul reddito complessivo della società (e, di conseguenza, sul reddito di ciascun socio, poiché *ex art. 47 t.u.i.r.* "gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione", "concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo" IRPEF), ma che non si identifica con esso.

Nelle società di capitali, dunque, la scoperta di utili occulti dovrebbe determinare prima un aumento del reddito societario, che costituisce la base imponibile dell'IRES ai sensi dell'art. 75 t.u.i.r., e solo poi un aumento del reddito di ciascun socio<sup>561</sup>: in questo senso, la trasparenza per presunzione opererebbe tramite un duplice passaggio<sup>562</sup>, anziché quello unico che avviene *ex art. 5, t.u.i.r.*, per le società di persone<sup>563</sup>.

Un'altra criticità è quella derivante dalla rilevanza attribuita dalla giurisprudenza<sup>564</sup> ai costi non deducibili, i quali vengono equiparati ai costi fittizi e ai ricavi non contabilizzati per

---

<sup>559</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2709, afferma che "ai fini della trasparenza delle società a ristretta base azionaria, oggetto della presunzione non può mai essere il reddito, ma sempre e solo l'utile. Non può essere, insomma, la grandezza fiscale (il reddito) per la banale considerazione che, se la presunzione (la vicenda fattuale da presumere) è quella di una materiale apprensione della ricchezza prodotta dalla società da parte dei soci, occorre che si tratti di ricchezza materialmente prodotta suscettibile di apprensione (o, in termini crudi, di essere intascata). Ricchezza reale e non meramente virtuale come è il reddito (ricchezza meramente fiscale)".

<sup>560</sup> Non determinando direttamente, quindi, alcun effetto giuridico.

<sup>561</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, afferma che "in capo alla società dev'essere tassato il reddito rettificato, mentre in capo ai soci occorre tassare l'utile distribuito (in nero)". Inoltre, "la funzione della presunzione deve restare quella di rimuovere l'illecito commesso, in modo da assoggettare ad imposizione la capacità contributiva espressa dalla società, che ha prodotto la ricchezza, e quella dei soci, che hanno acquisito materialmente la ricchezza. La presunzione si fonda, infatti, sull'assunto che nelle società a ristretta base sociale manca una separazione netta tra la compagine sociale e l'organo amministrativo, che tendono a coincidere; circostanza, questa, che lascia presumere che i destinatari dei vantaggi derivanti dagli illeciti commessi dalla società (utile non dichiarato) siano direttamente i soci. Ebbene, ciò significa che l'evasione è duplice, perché prima di quella dei soci, che hanno occultato i dividendi, vi è quella della società, che ha occultato l'utile ed il reddito".

<sup>562</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2405, afferma che "per non snaturare le scelte effettuate dal legislatore e, soprattutto, al fine di tassare soci di società di capitali a ristretta base proprietaria in misura non diversa da quella prevista dalla legge, si deve confermare l'opinione secondo cui non si ravvisano ostacoli a procedere secondo un 'doppio passaggio' e non secondo un 'passaggio unico'".

<sup>563</sup> SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 555, precisa che "mentre per le società di persone, in forza di una specifica disposizione normativa, si imputa il reddito conseguito direttamente ai soci, per le società di capitali non esiste una previsione di tale tenore. L'accertamento di maggiori ricavi, e di conseguenza di utili non dichiarati, viene automaticamente a ricadere sui soci persone fisiche e, quindi, assoggettato ad IRPEF; non accade così per le società di capitali, sottoposte ad imposizione *ad hoc*, senza automatico coinvolgimento impositivo sui singoli soci".

<sup>564</sup> Cass., sez. trib., n. 2224/2021: "I costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano 'fittizi' o 'indeducibili' scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi"; analogamente, Cass., sez. trib., n. 17959/2012 e n. 17960/2012.

presumere l'avvenuta distribuzione di utili extra contabili<sup>565</sup>. La Cassazione giustifica la rilevanza dei costi indeducibili perché anch'essi andrebbero ad aumentare il reddito d'impresa, determinando di conseguenza maggiori ricavi, i quali si presumono distribuiti ai soci nelle società a ristretta base partecipativa<sup>566</sup>. Tuttavia, se tale affermazione è sicuramente valida nel regime di trasparenza delle società di persone, poiché ai soci viene imputata una parte del reddito societario<sup>567</sup>, l'aumento del reddito a causa del disconoscimento della deducibilità di costi, che sono stati effettivamente sostenuti dalla società<sup>568</sup>, dovrebbe essere ininfluenza ai fini della presunzione, la quale ha per oggetto l'avvenuta distribuzione degli utili, e non l'imputazione del reddito d'impresa. Nel caso in cui venisse disconosciuta la deducibilità di determinati costi sostenuti dalla società, la presunzione non potrebbe operare, poiché tali costi sarebbero stati, comunque, effettivamente sostenuti, e sicuramente non sarebbero stati distribuiti degli utili occulti ai

---

<sup>565</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, afferma che "un'altra criticità, figlia del medesimo errore visto innanzi per cui si tende a identificare la presunzione di distribuzione degli utili occulti con il regime di trasparenza, è la rilevanza assegnata ai costi"; FURIAN S., *Utili presunti in capo ai soci se l'accertamento societario è annullato per vizi procedurali - Commento*, in *il fisco*, 7/2022, p. 557, afferma che, oltre al caso dei ricavi non contabilizzati, "ad oggi l'Amministrazione finanziaria applica la presunzione *de qua* indifferentemente a: a) costi inesistenti, ossia costi non sostenuti dalla società e quindi indeducibili, per cui il reddito d'impresa effettivo è pari a quello dichiarato e maggiorato dei costi inesistenti, ed il reddito maggiorato si presume distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci; b) costi indeducibili, quale ne sia la ragione, per cui vengono disconosciuti nella determinazione del reddito fiscale e sono oggetto di una variazione in aumento, che importa un aumento del reddito d'impresa e maggiori imposte in capo alla società e, quindi – per opera della presunzione di distribuzione – anche maggiori imposte in capo ai soci, ancorché il costo sia stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società". In concreto, il disconoscimento della deducibilità di determinati costi, considerati deducibili dalla società a ristretta base sociale, fa presumere all'Amministrazione che vi sia stata una distribuzione di ricchezza.

<sup>566</sup> Per la Corte (Cass., n. 2224/2021), i costi indeducibili "vanno ad alterare il conto economico, che, una volta, emendato di tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggior reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione". La Corte non tiene conto, però, che nella presunzione di distribuzione di utili extra contabili il punto centrale è la materiale apprensione, da parte dei soci, di utili non contabilizzati: CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, precisa che "occorre che vi sia una provvista di denaro distribuibile. Cosa, questa, che evidentemente non vi può essere laddove i costi siano stati realmente sostenuti e dove, non essendo deducibili, il reddito è naturalmente più consistente dell'utile"; in senso analogo FURIAN S., *op. cit.*, p. 558, dove si legge che "non si comprende come a fronte di costi indeducibili, che hanno dato però luogo ad un esborso monetario nei confronti di terzi, si sia generata una maggior provvista che sia stata distribuita (ancorché presuntivamente) in capo ai soci. In altre parole, la presunzione potrebbe operare solo con riferimento all'accertamento di maggiori ricavi 'in nero', non quando l'Erario disconosce il costo, ad esempio, per mancanza di inerenza o per non deducibilità, perché difetta la provvista finanziaria che sta alla base della presunzione".

<sup>567</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, sottolinea che "una tale conclusione si giustifica solo nell'ottica del regime di trasparenza, dove ai soci dev'essere imputata quota parte del reddito della società; reddito, alla cui determinazione concorre, ovviamente, anche la discriminazione tra costi deducibili e non". Nella presunzione operante per le società di capitali a ristretta base partecipativa, come ricordato, rileva la distribuzione degli utili, che per essere avvenuta necessita materialmente di una "provvista di denaro distribuibile".

<sup>568</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2712, puntualizza che "nel caso dei costi indeducibili, il costo imputato in contabilità è un costo reale, dove la contropartita è rappresentata da un debito nei confronti di un fornitore, che viene chiuso con un'uscita di banca (o cassa)". Inoltre, "in caso di costi indeducibili, vi è un trasferimento di denaro verso economie terze e non nei confronti della compagine sociale".

soci a causa della mancanza di una effettiva ricchezza materiale da poter essere ripartita<sup>569</sup>, essendo uscita dal patrimonio della società.

Ai fini dell'operatività della presunzione, è infatti materialmente necessario un ammontare di denaro da distribuire ai soci, fatto che sussiste tanto a seguito della scoperta di ricavi non contabilizzati<sup>570</sup>, quanto dopo l'emersione di costi inesistenti, non sostenuti dalla società ma fittiziamente iscritti a bilancio<sup>571</sup>: non appare coerente, pertanto, l'assimilazione effettuata dalla giurisprudenza tra costi inesistenti e costi indeducibili, posto che per quanto riguarda gli ultimi, una spesa reale da parte della società nei confronti di soggetti terzi c'è stata, e ciò non può far presumere un'avvenuta distribuzione di utili ai soci.

Anche in questo caso la giurisprudenza incorre nell'errore di assimilare società di persone e società di capitali a ristretta base sociale<sup>572</sup>, analogamente a quello, presente in alcune pronunce della Cassazione, relativo all'eventuale mutamento della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta.

La giurisprudenza<sup>573</sup> ha ritenuto di estendere alle società di capitali a ristretta base partecipativa le stesse conclusioni cui era pervenuta<sup>574</sup> in relazione alle società di persone, relativamente al caso in cui un socio fuoriesca dalla società durante il periodo d'imposta, e venga sostituito da un altro socio, che subentra nella posizione giuridica dell'uscente: per la Corte, i redditi della società (nel nostro caso, gli utili) devono essere imputati a colui che è socio al momento dell'approvazione del rendiconto, cioè al socio subentrante<sup>575</sup>,

---

<sup>569</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2712 sottolinea che "l'operazione è reale sotto il profilo giuridico e correttamente rappresentata sul versante contabile. L'illecito riguarda unicamente il piano fiscale e non vi è una provvista occulta di denaro trasferibile ai soci": "se il costo, a seguito di una verifica, dovesse risultare indeducibile, ad esempio per difetto di competenza o inerenza, la presunzione qui in esame non potrebbe essere applicata, in quanto la somma di denaro, che rappresenta il corrispettivo dell'acquisto dei beni o della prestazione commissionata, è stato versato al fornitore e non alla compagine sociale. Non vi è qui nessun percepimento di somme da parte dei soci, che potrebbe far presumere l'incasso di un dividendo".

<sup>570</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, afferma che "è necessaria fisicamente una provvista di denaro da trasferire, cosa questa che avviene in caso di occultamento di ricavi in nero, dove è possibile presumere che vi sia stato un effettivo trasferimento di denaro, non tra il cliente e la società/cedente/prestatore, ma tra il cliente e i soci".

<sup>571</sup> Per CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, "a ben vedere, anche in ipotesi di costi inesistenti avviene un trasferimento di denaro, per cui la presunzione può operare. L'indicazione nel conto economico dei costi fittizi comporta l'iscrizione di una contropartita, che rappresenta un debito nei confronti dei fornitori. In questo caso la società effettua il pagamento, ma essendo fittizia l'operazione, si può presumere che la somma oggetto di pagamento sia incassata dai soci. Può insomma essere presunto un trasferimento di denaro (mascherato da fornitura) tra la società e i soci".

<sup>572</sup> Per CARINCI A., *op. cit.*, p. 2711, "l'errore commesso, ancora una volta, è quindi quello di confondere il reddito imponibile, rettificato in capo alla società, con l'utile di esercizio che, solo se distribuito, diventa un dividendo tassabile in capo ai soci".

<sup>573</sup> Cass., ord. n. 20126/2018 e n. 27830/2018.

<sup>574</sup> Cass., n. 8423/1994 e Cass., n. 19238/2003.

<sup>575</sup> Dal momento che il rendiconto è generalmente approvato al termine del periodo d'esercizio. Ai sensi dell'art. 2262 c.c., "Salvo patto contrario ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto".

proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, ritenendo totalmente estraneo alla questione il socio uscente.

Tuttavia, è evidente che le giustificazioni<sup>576</sup> addotte dalla giurisprudenza, per quanto concerne le società di persone, non convincono nel caso delle società di capitali a ristretta base partecipativa<sup>577</sup>: al fine di presumere l'avvenuta distribuzione degli utili non contabilizzati è necessario conoscere quando<sup>578</sup> tali utili occulti siano stati incassati dalla società, non potendo essi essere imputati acriticamente al nuovo socio (come avviene per le società di persone) in quanto egli, verosimilmente, non avrà preso parte alla decisione illecita, avvenuta quando egli ancora non era parte della compagine sociale.

Nonostante le criticità evidenziate, la trasparenza "per presunzione" opera largamente nella giurisprudenza, la quale si dimostra tuttavia ancora incerta nella qualificazione del reddito percepito dal socio mediante la distribuzione degli utili occulti, oscillando tra reddito di partecipazione<sup>579</sup> e reddito di capitale<sup>580</sup>. La differenza non è irrilevante, poiché varia il regime fiscale: se l'utile extra contabile fosse qualificato come reddito di partecipazione, sarebbe assoggettato esclusivamente all'IRPEF ex art. 5, t.u.i.r., eludendo l'imposizione a fini

---

<sup>576</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2404, afferma che "la Cassazione giustifica tale conclusione ragionando *a contrario*: per i giudici di legittimità una 'semplicistica ripartizione' effettuata sulla base del periodo di partecipazione non corrisponderebbe necessariamente alla produzione del reddito da parte della società nei vari periodi dell'anno. La produzione del reddito è un evento né continuo, né uniforme nel tempo, sicché è insuscettibile di essere frazionato in parti uguali"; inoltre, "la giurisprudenza fonda tale conclusione, oltre che sulle predette considerazioni di fatto, anche su talune considerazioni di diritto, in particolare su quella per cui, civilisticamente, il diritto del socio alla percezione degli utili sorge soltanto al momento in cui il rendiconto viene redatto e per tal motivo non può spettare al socio uscente"; per CARINCI A., *op. cit.*, p. 2713, contestando l'applicazione alle società a ristretta base partecipativa degli stessi argomenti utilizzati per le società di persone, "non appare infine razionale neppure sostenere che la mancata attribuzione al socio uscente della quota di reddito prodotto dalla società prima della sua uscita dalla compagine sociale sarebbe compensata dal fatto che l'utile maturato fino alla data di cessione della partecipazione sarà valorizzato nel corrispettivo della cessione, determinando una maggiore plusvalenza: trattandosi di utili in nero, è difficile sostenere argomentativamente che possano essere spesi nel compenso per la cessione delle partecipazioni".

<sup>577</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2712, sostiene che "non sia logicamente prospettabile l'adozione della medesima situazione adottabile per le società di persone".

<sup>578</sup> CARINCI A., *op. cit.*, p. 2712, precisa che "se il fatto ignoto è l'incasso di un utile in nero, è evidente che requisito di verosimiglianza della presunzione diviene il quando è stato incassato detto utile dalla società, non potendosi certamente utilizzare criteri squisitamente giuridici quali sono quelli che presidiano l'imputazione per trasparenza: detta altrimenti, se il subentro nella posizione di socio avviene a dicembre, mentre i ricavi in nero sono riferibili a febbraio, appare poco verosimile che siano stati intascati dal nuovo socio e non dal precedente".

<sup>579</sup> Pronunce recenti in tal senso: Cass., sez. trib., nn. 24315/2016, 20141/2016, 16913/2016, 13044/2016, 9177/2016, 8007/2016.

<sup>580</sup> Pronunce favorevoli alla qualificazione come reddito di capitale: Cass., sez. trib., nn. 15834/2016, 11880/2016, 7366/2016.

IRES che deriverebbe dalla qualificazione come reddito di capitale<sup>581</sup>, il che comporterebbe un paradossale beneficio per degli utili ottenuti illecitamente<sup>582</sup>.

Nelle società di capitali, tuttavia, è evidente<sup>583</sup> che gli utili, ancorché occulti, debbano essere in primo luogo imputati alla società ai fini IRES, e in quanto tali essere considerati redditi di capitale ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. e), t.u.i.r.<sup>584</sup>, non potendo essere considerati redditi di partecipazione (essendo tale qualificazione riferibile esclusivamente al regime di trasparenza delle società di persone ed a quelle di capitali che abbiano optato per la trasparenza *ex art. 115 e 116, t.u.i.r.*) e, come tali, venire imputati direttamente per trasparenza ai singoli soci<sup>585</sup>.

La prevalenza assegnata recentemente alla qualificazione di reddito di capitale si pone in continuità con l'asserita necessità di un doppio passaggio<sup>586</sup>, sia dal punto di vista procedimentale sia dal punto di vista processuale, nell'accertamento del maggior reddito derivante dalla presunzione di distribuzione di utili extra contabili. In fase procedimentale,

---

<sup>581</sup> ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 96, afferma che "nel sistema attuale, se l'utile extra contabile accertato fosse imputato per trasparenza al socio ed assoggettato esclusivamente ad imposizione IRPEF quale reddito da partecipazione, sfuggirebbe all'applicazione dell'IRES, risultando soggetto, paradossalmente, ad un trattamento più favorevole rispetto al reddito della società dichiarato e formalmente distribuito". In virtù dell'introduzione dell'IRES sembra essere tollerato, nel nostro ordinamento, il fenomeno della doppia imposizione, anche se parziale: RASI F., *op. cit.*, p. 2406, afferma, con riguardo all'IRES, che è stato inaugurato un sistema "che qualifica come definitiva la tassazione in capo alle società e che tollera il realizzarsi di fenomeni di parziale doppia imposizione sui dividendi", dal momento che, come sottolinea ALBERTINI F.V., *op. cit.*, p. 97, nell'ordinamento attuale l'utile (o dividendo) "costituisce imponibile IRES per la società ed è nuovamente assoggettato ad imposizione in capo al socio persona fisica, quale reddito da capitale".

<sup>582</sup> Poiché verrebbero assoggettati ad un'unica imposta, l'IRPEF, invece che alla parziale doppia imposizione presente nel sistema IRES.

<sup>583</sup> In virtù dell'autonomia patrimoniale perfetta derivante dall'art. 2325 c.c. che, come ricorda SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 555, è propria delle società di capitali: "le società di capitali, essendo dotate di una propria e autonoma soggettività giuridica oltre che fiscale, sono incise direttamente dall'IRES che colpisce unicamente il reddito prodotto in capo alla società".

<sup>584</sup> Ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. e), t.u.i.r.: "sono redditi di capitale gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società [...]".

<sup>585</sup> Se così non fosse, non potrebbe più definirsi "società di capitali" una società con ristretta base partecipativa cui faccia riferimento la trasparenza per presunzione, diventando, invece, società di persone. Come ricorda CARINCI A., *op. cit.*, p. 2707, peraltro, quest'avvicinamento in atto tra società di capitali a ristretta base sociale e società di persone, a causa dell'imputazione per trasparenza ai soci degli utili extra contabili, ad essi presuntivamente distribuiti, avviene "in difetto di qualsivoglia base normativa". È chiaro che il legislatore potrebbe fare chiarezza sul tema, prevedendo magari un regime particolare per tali società di capitali a ristretta base partecipativa, anche al fine di contenere l'espansione applicativa che sta avendo tale presunzione. Per CARINCI, "occorre tenere fermo che si tratta di una presunzione, ossia di un particolare ragionamento volto a dimostrare, induttivamente, l'esistenza di un fatto storico e materiale ignoto. Proprio perché si compendia in un ragionamento induttivo, ecco allora che deve rimanere nel solco della verosimiglianza. [...] Ragionando diversamente, ossia ipotizzando di applicare la presunzione anche in casi in cui non sia assolutamente verosimile che i soci possano aver intascato alcunché (ad esempio, perché il maggior reddito non è monetario), si esce dal funzionamento di una presunzione e si entra, a pieno titolo, nell'ambito dell'applicazione di un regime legale di trasparenza: fuori, però, dai paradigmi normativi".

<sup>586</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2406, afferma che alla luce dell'indagine effettuata, "si deve confermare l'opinione secondo cui non si ravvisano ostacoli a procedere secondo un 'doppio passaggio' e non secondo un 'passaggio unico', ovvero sia qualificando i redditi presuntivamente distribuiti ai soci quali redditi di capitale e non quali redditi di partecipazione

infatti, l'Amministrazione finanziaria procederà a notificare alla società e ai soci singoli e autonomi avvisi di accertamento<sup>587</sup>, aumentando prima il reddito della società, e rettificando poi quello dei soci percettori degli utili occulti. Nell'eventualità, poi, in cui i separati avvisi vengano impugnati dai rispettivi destinatari, l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità<sup>588</sup> ritiene che ogni giudizio relativo all'accertamento del maggior reddito in capo al socio debba essere sospeso fino alla conclusione del processo avente ad oggetto l'accertamento di maggior reddito a carico della società<sup>589</sup>.

La giurisprudenza più recente<sup>590</sup>, dunque, ha fermamente sconfessato il tentativo, effettuato da Cass., sez. trib., n. 4688/2012, di estendere la disciplina del litisconsorzio necessario anche alle società a ristretta base azionaria<sup>591</sup>, postulando invece il ricorso all'istituto della sospensione necessaria del processo.

---

<sup>587</sup> SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 556, precisa che "è evidente che sia la società che i soci saranno destinatari di singoli ed autonomi atti impositivi che, ove impugnati, daranno luogo all'instaurazione di separati procedimenti"

<sup>588</sup> AMATUCCI F., *op. cit.*, p. 556, riporta Cass., n. 5925/2015, in cui "la Cassazione ritiene che l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta, relativo ad utili extra contabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguenza che, non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c."; nello stesso senso, Cass., n. 1865/2012 e Cass., n. 6823/2016". Tuttavia, AMATUCCI si dimostra favorevole al litisconsorzio necessario in questa sede, "vista l'estensione del principio di trasparenza in sede di accertamento induttivo alle società di capitali a base ristretta" (ma, come visto, non si può parlare di estensione *tout court* del regime di trasparenza, essendo prevista solamente una presunzione e non un intero regime giuridico), piuttosto che alla sospensione per pregiudizialità-dipendenza, posto "che sarebbe necessaria la partecipazione congiunta in unico giudizio di soci e società a ristretta base, considerata l'interconnessione esistente tra i due accertamenti ai fini della corretta verifica immediata della presunta distribuzione degli utili. In tal caso non vi sarebbero rischi di preclusioni difensive per i soci nel caso di definitività dell'accertamento della società per mancanza di impugnazione ed allungamenti dei tempi processuali che derivano, inevitabilmente, dalla sospensione per pregiudizialità.

<sup>589</sup> Favorevoli in tal senso: RASI F., *op. cit.*, p. 2399; SERRANÒ M.V., *op. cit.*, p. 562 (nonostante il titolo appaia fuorviante, l'Autrice dimostra di condividere l'orientamento giurisprudenziale favorevole alla sospensione per pregiudizialità-dipendenza); FURIAN S., *op. cit.*, p. 557, dove si legge che "è opinione consolidata che – a differenza del caso delle società di persone – non ricorra un litisconsorzio necessario tra i soci e la società", come previsto da Cass., n. 10793/2016 e n. 24572/2015, e che, invece, come affermato da Cass., n. 25556/2017, "in caso di pendenza di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito in capo alla società di capitali e di quello per la presunzione del maggior reddito distribuito in capo al singolo socio, quest'ultimo procedimento deve (*rectius* può) essere sospeso in attesa del passaggio in giudicato dell'accertamento nei confronti della società, che rappresenta un indispensabile antecedente logico-giuridico, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche derivano".

<sup>590</sup> Cass., sez. trib., ord. 29 agosto 2017, n. 20507; Cass., sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17461; Cass., sez. trib., 16 giugno 2017, n. 15007; Cass., sez. trib., 18 marzo 2016, n. 5393

<sup>591</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2407, afferma che la situazione che aveva determinato la famosa sentenza n. 14815/2008, "non è ritenuta ricorrere con riferimento alla società a ristretta base proprietaria, in quanto manca quella "normativa unitarietà" della fattispecie che connota le società di persone". Ma, tenendo conto di quanto osservato in questo paragrafo, non sorprende che la Cassazione, seppur non sistematicamente, sia arrivata a assimilare società di persone e società di capitali a ristretta base sociale anche da un punto di vista processuale.



La pacifica applicabilità della sospensione per pregiudizialità-dipendenza per quanto riguarda le società di capitali a ristretta base partecipativa è maturata solo in tempi recenti<sup>592</sup>, a seguito dell'introduzione del comma 1-*bis*, art. 39, d.lgs. n. 546/1992, che ha generalizzato nel processo tributario l'operatività dell'istituto.

In precedenza<sup>593</sup>, infatti, l'articolo 39, d.lgs. n. 546/1992 prevedeva la sospensione necessaria del processo dipendente solo nei casi, considerati tassativi<sup>594</sup>, di questioni relative allo stato o alla capacità delle persone (ad eccezione della capacità di stare in giudizio) e nel caso in cui venisse proposta querela di falso. L'assenza di una indicazione specifica relativa ai casi di pregiudizialità-dipendenza, unitamente alla tassatività dei casi stabiliti dall'art. 39, portava ad escludere la necessità che i giudizi dipendenti venissero sospesi in attesa della decisione sul giudizio pregiudicante, dovendo perciò i giudici decidere *incidenter tantum* tutte le questioni pregiudiziali differenti da quelle esplicitamente previste dall'art. 39. Ciò nonostante, la sospensione necessaria del processo veniva applicata con disinvoltura dalla giurisprudenza di legittimità, in virtù del rinvio effettuato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992<sup>595</sup>, ancorché fosse evidente l'incompatibilità tra le due norme<sup>596</sup>.

Con l'introduzione del comma 1-*bis*, a tenore del quale "la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa", la sospensione per pregiudizialità-dipendenza è applicabile anche al processo tributario<sup>597</sup> e, perciò, i processi relativi all'accertamento di maggior reddito a carico di

---

<sup>592</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2408, precisa che "l'ormai definitivo riconoscimento della configurabilità dell'accertamento del reddito dei singoli soci si deve alla giurisprudenza più recente, che si è consolidata e fondata su basi più solide a seguito della novellazione, ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, dell'art. 39 in esame". La sentenza Cass., sez. trib., n. 30568/2017, precisa a proposito che "tra le due cause esiste un rapporto di pregiudizialità comportante la sospensione necessaria del processo dipendente promosso dal socio rispetto al processo pregiudicante promosso dalla società e tuttora pendente, ai sensi dell'art. 295 c.p.c. e del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 39, art. 1-*bis*".

<sup>593</sup> V. par. 4.5.1. e par. 5.

<sup>594</sup> In virtù della sentenza della Corte Costituzionale, n. 31 del 1998.

<sup>595</sup> Cass., sez. trib., n. 2214/2011, n. 5366/2006, n. 10952/2007, b. 5355/2006. RASI F., *op. cit.*, p. 2408, afferma che "nonostante l'intervento della Consulta, la giurisprudenza di legittimità superava sistematicamente" il divieto di applicazione dell'art. 295 c.p.c., "ritenendo applicabili al processo tributario le regole del processo civile (ove non espressamente derogate) in virtù del rinvio a loro operato dall'art. 1, comma 2, d.lg. n. 546/1992. La Cassazione riteneva in questo modo che il rapporto tra l'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 e l'art. 295 c.p.c. non fosse di reciproca incompatibilità e, quindi, il processo tributario potesse essere sospeso anche in casi diversi da quelli espressamente menzionati".

<sup>596</sup> V. par. 4.5.1. L'articolo 39 era frutto di una precisa scelta legislativa volta a evitare la sospensione del processo tributario in ogni caso di pregiudizialità-dipendenza. Evidentemente, l'attitudine del legislatore è mutata a seguito della novella del 2015.

<sup>597</sup> RASI F., *op. cit.*, p. 2409, precisa l'assetto emergente a seguito della novella del 2015: "la sospensione necessaria del processo, di cui all'art. 295 c.p.c., è applicabile ex art. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, anche al processo tributario, qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità, tale che la definizione dell'uno costituisca indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro. Ciò si verifica quando

ciascun socio devono essere sospesi in attesa della decisione sul giudizio pregiudicante, relativo all'accertamento di maggior reddito di una società a ristretta base azionaria, nei cui confronti opera la presunzione di distribuzione di utili extra contabili<sup>598</sup>, non configurandosi il litisconsorzio necessario che, invece, è operante per le società di persone.

---

l'accertamento del processo antecedente abbia rilievo nel processo successivo con l'effetto che, se il secondo non si allinea al primo, può astrattamente configurarsi un'ipotesi di conflitto di giudicati. In tal caso il processo 'deve' essere sospeso".

<sup>598</sup> Per RASI F., *op. cit.*, p. 2410, "tale orientamento appare assolutamente condivisibile in quanto è del tutto in linea con quel nuovo orientamento [...] che qualifica il maggior reddito dei soci di una società a ristretta base proprietaria quale reddito di capitale. È la lettura congiunta delle sentenze che analizzano i profili sostanziali e processuali della trasparenza per presunzione a giustificare tale conclusione. La Cassazione restituisce un quadro finalmente coerente e prende atto del fatto che la soluzione alla questione procedurale è strettamente condizionata alla soluzione della questione sostanziale (Cass., sez. trib., n. 19890/2017 e n. 16246/2018): *a*) se il maggior reddito in capo ai soci è reddito di partecipazione, allora il litisconsorzio necessario appare il corretto modulo processuale con cui evitare il contrasto di giudicati; *b*) se il maggior reddito in capo ai soci è reddito di capitale, è la sospensione ad essere, invece, il corretto modulo processuale". Tale soluzione della Cassazione, evidentemente, dà per pacifica la configurazione del litisconsorzio necessario nelle controversie relative all'accertamento del reddito delle società di persone, conclusione che come visto ai paragrafi 4.5.1, 4.5.2 e 5, non è assolutamente condivisa dalla dottrina.

## Conclusioni

Se si procede a confrontare il litisconsorzio necessario civile<sup>599</sup> con quello elaborato dalle Sezioni Unite per il processo tributario<sup>600</sup>, è indubitabile l'autonomia e l'unicità che l'istituto ha assunto nell'ordinamento tributario.

Già le teorie interpretative<sup>601</sup> emerse a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 14, d.lgs. n. 546/1992, alternative all'assimilazione *tout court* dell'art. 14 con l'art. 102 c.p.c., proponevano un istituto processuale dall'applicazione più estesa rispetto all'omologo processualcivilistico – ancorché non sovrapponibile all'art. 331 c.p.c. -, indicazione che la giurisprudenza di legittimità non esitò a sviluppare. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in un primo momento (sent. n. 1052/2007), definirono i fattori, al ricorrere dei quali nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie trova applicazione il litisconsorzio necessario<sup>602</sup>, per poi, a stretto giro (sent. n. 14815/2008), imporre il *simultaneus processus* in tutti i giudizi aventi ad oggetto l'accertamento di redditi prodotti in forma associata, in particolare per le società di persone.

Non c'è dubbio che sia stato quest'ultimo il più incisivo intervento della Cassazione sul tema del litisconsorzio necessario tributario, ma è altrettanto indubbio che le critiche<sup>603</sup> rivolte dalla dottrina tanto al percorso argomentativo della Corte, quanto al principio di diritto poi enunciato, colgano opportunamente le notevoli perplessità emergenti dall'arresto del 2008: le Sezioni Unite sostengono che quello tra soci e società di persone sia un litisconsorzio necessario originario che, tuttavia, se non rispettato, può essere ricomposto in un momento successivo tramite la riunione dei ricorsi, disciplinato dall'art. 29, d.lgs. n. 546/1992, istituto tipicamente ascrivibile al

---

<sup>599</sup> Analizzato nel capitolo I, paragrafi 1, 1.1, 1.2 e 1.3.

<sup>600</sup> Delineato con le sentenze n. 1052/2007 e 14815/2008, analizzate nel capitolo III, paragrafi 4.3 e 4.5.

<sup>601</sup> Esposte al capitolo II, paragrafi 3, 3.1 e 3.2.

<sup>602</sup> "L'inscindibilità dell'azione tra più soggetti è verificabile tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione: *a*) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e *b*) siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati" e in tal caso il fatto che l'oggetto del ricorso riguardi inscindibilmente più soggetti obbligati "impone un accertamento giudiziale unitario (con il conseguente litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare una giusta imposizione".

<sup>603</sup> Critiche che sono state oggetto dell'analisi proposta al capitolo IV, paragrafo 5.

fenomeno del litisconsorzio facoltativo che invece, nel caso di specie, viene impiegato nel litisconsorzio necessario.

Quello emergente dalle pronunce della Cassazione è un istituto ibrido, a metà tra il litisconsorzio necessario e il litisconsorzio facoltativo, ma che non può essere ricondotto in modo convincente a nessuno dei due, a causa dell'assenza di una disposizione normativa che indichi la via.

Se, infatti, per quanto riguarda il regime del consolidato fiscale<sup>604</sup>, non sussistono dubbi interpretativi, poiché la legge dispone il litisconsorzio necessario tra la società capogruppo e le consolidate, il regime fiscale delle società di persone non prescrive nulla di simile sul piano processuale, limitandosi a disporre l'imputazione per trasparenza dei redditi societari ai soci (ex art. 5, t.u.i.r.) e la rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società tramite quell'"unico atto" (ex art. 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973) che ha notevolmente indirizzato le Sezioni Unite verso un'unitarietà processuale dell'accertamento, ma che verosimilmente impone solamente l'unicità della determinazione<sup>605</sup> da parte dell'Amministrazione finanziaria sul piano procedimentale con un unico atto, al fine, però, di emanare distinti atti impositivi relativi a differenti imposte (ILOR per la società, IRPEF per i soci), destinati a diversi soggetti<sup>606</sup>.

La Cassazione, pertanto, è giunta all'attuale configurazione del litisconsorzio necessario a causa dell'equivoco in cui è incorsa, forse volutamente, forse involontariamente, tra "unico atto" ai fini di differenti imposte, e "accertamento unitario" da realizzarsi sul piano processuale mediante un litisconsorzio necessario e

---

<sup>604</sup> Analizzato al capitolo III, paragrafo 4.6.

<sup>605</sup> Come afferma BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra atto unico e accertamento unitario*, cit., p. 116, "la Corte di Cassazione [...] sembra aver equivocato tra l'opportunità di un unico atto ai fini di diverse imposte e la scelta normativa di vincolare l'Amministrazione finanziaria ad un accertamento unitario del reddito societario nella sua attività impositiva nei confronti dei singoli soci".

<sup>606</sup> BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra atto unico e accertamento unitario*, p. 117, precisa che il legislatore dell'articolo 40, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, "in considerazione della sussistenza di due imposte applicate alla medesima base imponibile", ha inteso l'accertamento del reddito delle società di persone "come attività amministrativa da svolgersi unitariamente, i cui risultati dovevano sfociare in un unico atto che determinasse il maggior imponibile sia ai fini dell'ILOR che dell'IRPEF: il dispositivo dell'atto, dunque, era funzionale alla rettifica di due dichiarazioni e alla liquidazione di due diverse imposte. In questi casi, dunque, l'unico atto produceva un duplice effetto costitutivo, riguardante due diverse obbligazioni tributarie, con la conseguenza che, a fronte di un unico documento, si avevano a rigore due distinti provvedimenti impositivi".

originario che, tuttavia, può essere realizzato anche mediante l'impiego della riunione dei ricorsi, divenendo però, per forza di cose, non più "originario".

È paradossale l'operazione logica compiuta dalle Sezioni Unite: aver formalmente denominato "litisconsorzio necessario" un istituto estremamente lontano dalla tradizione processualcivilistica, ed aver applicato poi, quasi sottotraccia, il litisconsorzio facoltativo per rimediare ad eventuali errori applicativi, fa ricadere l'opera ermeneutica svolta dalle Sezioni Unite nell'area dell'apparenza e del formalismo, oltre che nell'uso sofisticato delle categorie giuridiche e degli istituti processuali.

Quella discendente dall'accertamento dei redditi prodotti in forma associata non è una causa unica, come pretende la Cassazione, ma sono molteplici cause fra loro connesse, a cui devono applicarsi gli istituti processuali che ad esse si competono, quali la sospensione necessaria disciplinata dall'articolo 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, operativo dal 2015<sup>607</sup> o il litisconsorzio facoltativo, nella specie la riunione dei ricorsi, l'intervento e la chiamata in causa<sup>608</sup>.

Nonostante la diversità dei soggetti, che era ritenuta dirimente verso la non applicabilità della sospensione necessaria<sup>609</sup>, è evidente sia che società e soci sono differenti solo dal punto di vista formale<sup>610</sup>, sia che il giudizio sull'accertamento del reddito societario è pregiudiziale rispetto ai giudizi relativi all'accertamento del reddito dei singoli soci. Peraltro, nell'ambito dell'accertamento dell'avvenuta distribuzione di utili extra contabili<sup>611</sup> nelle società di capitali a ristretta base partecipativa, la Suprema Corte ammette pacificamente la sospensione del processo *ex art. 39, comma 1-bis*, sebbene anche in questo caso sia presente quell'"unico atto

---

<sup>607</sup> L'introduzione del comma 1-*bis* è stata trattata nel capitolo IV, paragrafo 5.

<sup>608</sup> Disciplinati, rispettivamente, dall'art. 29 e dall'art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>609</sup> Come analizzato nel capitolo III, paragrafo 4.5.1 e 4.5.2.

<sup>610</sup> BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra atto unico e accertamento unitario*, cit., p. 116, precisa che "l'individuazione della società quale soggetto 'strumentale' a fronte della posizione dei soci quali contribuenti appariva e appare comunque scelta plausibile, servente all'efficace agire amministrativo". Se la sospensione è inapplicabile nell'ipotesi di soggetti diversi, è perché è inammissibile che il giudicato formatosi nel giudizio pregiudiziale, tra soggetti differenti rispetto a quelli presenti nel processo dipendente, possa fare stato *ex art. 2909 c.c.*, fra coloro che non vi abbiano preso parte. I limiti soggettivi del giudicato, tuttavia, vanno coordinati con la realtà giuridica sottostante ad una società di persone, entità generalmente costituita da un numero ristretto di soci, tra i quali vi saranno anche coloro i quali rappresentano in giudizio la società e, quindi, avranno preso parte al giudizio pregiudiziale: di conseguenza, la diversità dei soggetti che esclude la sospensione necessaria è un argomento forse sopravvalutato, che, se confutato, potrebbe aprire spazi applicativi all'art. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, per ora inesplorati nei giudizi relativi all'accertamento dei redditi di società di persone.

<sup>611</sup> Fenomeno analizzato al capitolo IV, paragrafo 6.4.

amministrativo”<sup>612</sup> (da cui derivano sia la rettifica del reddito della società, che la rettifica del reddito di ciascun socio) dal quale le Sezioni Unite argomentavano il litisconsorzio necessario: la Cassazione, così, ammette implicitamente che anche l’unico atto previsto dall’articolo 40, comma 2, d.p.r. 600/1973 conduce ad una determinazione unitaria del reddito societario dal punto di vista procedimentale, da cui, però, derivano differenti atti impositivi, cui potranno seguire distinti ricorsi giurisdizionali, senza la necessità del litisconsorzio. Non si comprende perché non sarebbe pertanto applicabile, in una prospettiva *de jure condendo*, la sospensione necessaria ex art. 39, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 546/1992 anche all’accertamento dei redditi prodotti da società di persone, anziché dover imporre il litisconsorzio necessario.

In alternativa, se, come osservato<sup>613</sup>, il *simultaneus processus* è stato strumentalmente configurato dalla Corte per svolgere delle funzioni che sono tipiche del litisconsorzio facoltativo (l’omogeneità dei giudicati, che deriverebbe dall’uniformità dell’attività accertativa dell’Amministrazione<sup>614</sup>), le quali, per alcuni fattori<sup>615</sup>, sono tuttavia difficilmente raggiungibili, si comprende perché risulti più congruo abbandonare il riferimento al litisconsorzio necessario, foriero di dubbi e applicazioni pretestuose<sup>616</sup>, sostituendolo con gli istituti del litisconsorzio facoltativo,

---

<sup>612</sup> Cass., n. 25556/2017.

<sup>613</sup> Al capitolo IV, paragrafo 5.

<sup>614</sup> Se l’Amministrazione finanziaria, nell’ambito dell’accertamento dei redditi di società di persone, procede a delle determinazioni coerenti, ma soprattutto legittime (poiché ciò che è richiesto ai soci è effettivamente ciò che essi devono), tra tutti i soci, anche qualora quest’ultimi decidano di proporre ricorso, verosimilmente le commissioni tributarie non si discosteranno dall’attività accertativa dell’Amministrazione, salvo il caso in cui vengano prospettate questioni personali dai soci, le quali comunque emergono solamente una volta proposto il ricorso. Anche senza prospettare il litisconsorzio necessario, a ciascun socio viene data la possibilità di proporre ricorso, qualora non voglia prestare acquiescenza, oppure se non sia soddisfatto dalla riduzione proposta nella procedura di adesione, ma voglia pagare ancora meno, o addirittura niente, in virtù di questioni personali, che allora avrà ogni ragione a prospettare in giudizio. Prevedere il *simultaneus processus*, appare senza dubbi eccessivo in questo contesto.

<sup>615</sup> L’omogeneità dell’azione accertativa dell’Amministrazione finanziaria, e dei giudicati che possono, eventualmente, derivarne, sono pregiudicati, come analizzato ai capitoli III (paragrafo 4.5.1) e IV (paragrafi 5 e 6.2), dall’accertamento con adesione disciplinato dal d.lgs. n. 218/1997, e dalla possibilità che alcuni soci decidano di non impugnare l’avviso di accertamento, prestando acquiescenza, mentre altri, invece, procedano a proporre il ricorso.

<sup>616</sup> RANDAZZO F., *Gli incerti confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 1/2015, p. 34, afferma, con riferimento all’effetto tipico successivo alla pretermissione di litisconsorti necessari, cioè la regressione in primo grado (salvo i rari casi analizzati nel paragrafo 6.1 del capitolo IV), che “si fanno sempre più frequenti i casi in cui l’inscindibilità del rapporto dedotto in giudizio sia evocata in situazioni” (come quello deciso dalla sentenza analizzata dall’Autore, in cui il ricorrente lamentava la violazione dell’art. 14 in un giudizio relativo esclusivamente all’IVA – non rettificata, quindi, *in unum* con l’IRPEF, come analizzato al capitolo IV, paragrafo 6.3) “prive di questi requisiti, al solo fine di far regredire il processo al suo stadio iniziale ove venisse rilevata d’ufficio la mancata integrazione del contraddittorio processuale”. Il litisconsorzio necessario, denuncia RANDAZZO, è ormai divenuto un pretesto su cui “puntano molte strategie difensive da parte di chi, soccombente nel merito, lamenta la

anche in virtù della struttura impugnatoria del processo tributario, che mal si concilia con un istituto così complesso come il litisconsorzio necessario: in un giudizio avente ad oggetto l'accertamento della legittimità di un atto dell'Amministrazione, sono davvero esigue le casistiche<sup>617</sup> in cui più soggetti devono essere parti necessarie del processo, e non può essere altrimenti, poiché estendere il litisconsorzio necessario al di fuori della sua *ratio*, nonostante il motivo sia la tutela di valori costituzionali di rimarchevole importanza<sup>618</sup>, conduce ad una complicazione dell'attività processuale (che, nel processo tributario, a differenza del processo civile, è scandita da termini brevi e preclusioni assai delicate) non necessaria e nemmeno auspicabile.

---

mancata integrazione del contraddittorio a fronte di situazioni che difficilmente possono ritenersi rientranti nella nozione di inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso".

<sup>617</sup> Esaminate al capitolo III, par. 4.1, 4.6.

<sup>618</sup> L'equa ripartizione dei carichi fiscali e il rispetto della capacità contributiva sono sovente ricordati nel capitolo III, paragrafo 4.5, e nel capitolo IV, paragrafo 5.





## BIBLIOGRAFIA

- AGNINO F., *La natura solidale dell'obbligazione esclude il litisconsorzio necessario*, in *Ridare.it*, 2015.
- ALBERTINI F.V., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, Agg. I, TORINO, 2009.
- ALBERTINI F.V., *La pluralità di parti nel processo tributario*, II edizione, TORINO, 2017.
- ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, MILANO, 1935.
- AMATUCCI F., *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 7/2018, p. 522.
- ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile, sub art. 102*, NAPOLI, 1961.
- BACCAGLINI L., *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario: l'unitarietà dell'accertamento delle dichiarazioni dei redditi ai fini ILOR e IRPEF è imposta anche sul piano processuale*, in *Corr. giur.*, 2008, p. 1701.
- BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, PADOVA, 1994.
- BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1997.
- BASILAVECCHIA M., *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2270.
- BASILAVECCHIA M., *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3080.
- BATISTONI FERRARA F., *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, NAPOLI, 1964.
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, 1998.
- BELLÉ B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, TORINO, 2002.
- BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, ROMA, 1936.
- BUTTUS S., *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra atto unico e accertamento unitario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2013, p. 109.
- BUTTUS S., *Riunione dei ricorsi e sanatoria del vizio del contraddittorio nel litisconsorzio tra società e soci*, in *Corr. trib.*, 14/2015, p. 1098.
- CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, PADOVA, 1978.
- CARINCI A., *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 171.
- CARINCI A., *Distribuzione di utili in nero ai soci di società a ristretta base partecipativa: presunzione o regime di trasparenza*, in *il fisco*, 28/2021.
- CARNELUTTI F., *Lezioni di diritto processuale civile*, PADOVA, 1926.
- CARNELUTTI F., *Sistema del diritto processuale civile*, PADOVA, 1936.
- CARNELUTTI F., *Istituzioni del processo civile italiano*, ROMA, 1956.
- CARNELUTTI F., *Efficacia diretta e efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Studi di diritto processuale*, MILANO, 1992.

- CASTALDI L., *Considerazioni civilistiche e non, a margine della sentenza 22 giugno 1991, n. 7053 delle Sez. Un. della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 78.
- CASTALDI L., *Articolo 14*, in T. BAGLIONE- S. MENCHINI- M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, II edizione, MILANO, 2004, p. 168.
- CASTALDI L., *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in T. BAGLIONE- S. MENCHINI- M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, II edizione, MILANO, 2004, p. 174.
- CASTALDI L., *L'ansia del conflitto logico tra giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 863.
- CAVALLARO V. J. e DE ANGELIS V.M., *La trasparenza fiscale delle società di persone alla prova dell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, 11/2021, p. 985.
- CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, NAPOLI, 1923.
- CHIOVENDA G., *Sul litisconsorzio necessario*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1931.
- CHIZZINI A., *I rapporti tra il codice di procedura civile e il processo tributario*, in TESAURO (a cura di), *Giur. Sist. di Diritto tributario, Il processo tributario*, TORINO, 1998, p. 3.
- CONSOLO C., *Ragionevole durata, giusto processo e nuovo "sperimentale" art. 360-bis, n. 2, c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 979.
- CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile, volume I, Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, XII edizione, TORINO, 2019.
- CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile, volume II, Il processo di primo grado e le impugnazioni delle sentenze*, XII edizione, TORINO, 2019.
- COPPA D., *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 413.
- COPPA D., *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 978.
- COSSU F., *Litisconsorzio, II) Diritto processuale amministrativo*, in *Enc. Giur.*, XVIII, ROMA, 1990.
- COSTANTINO G., *Litisconsorzio, I, Diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, XVIII, ROMA, 1990.
- DENTI V., *Appunti sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. Dir. proc.*, 1959, p. 34.
- FABBRINI G., *Litisconsorzio*, in *Enc. Dir.*, volume XXIV, MILANO, 1974.
- FABBRINI G., *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, MILANO, 1964.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, VII edizione, 2019.
- FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, TORINO, 1968.
- FAZZALARI E., *Istituzioni di diritto processuale civile*, PADOVA, 1996.
- FICARI V., *Holding, impresa di gruppo e consolidato: profili procedurali*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1413.
- FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, MILANO, 1996.
- FORNACIARI M., *In tema di chiamata su istanza di parte per comunanza di causa*, in *GC*, 4020/1986, p. 1957.
- FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, MILANO, 2001.

- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, TORINO, 1998.
- FURIAN S., *Utili presunti in capo ai soci se l'accertamento societario è annullato per vizi procedurali-Commento*, in *il fisco*, 7/2022, p. 557.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, MILANO, 1937.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, PADOVA, 1984.
- GLENDI C., *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, MILANO, 1990.
- GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 1700.
- GLENDI C., *Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari*, in *GT Riv. giur. trib.*, 8/2001, p. 1223.
- GLENDI C., voce *Giudicato VI* *dir. trib.*, Agg. I, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, ROMA, 2003.
- GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 189.
- GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 11/2008, p. 933.
- IZZU G., *Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 987.
- LIEBMAN E., *Efficacia ed autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata)*, Ristampa, MILANO, 1983.
- LUCARIELLO C., *Al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione gli effetti processuali del cosiddetto vincolo di consequenzialità necessaria fra il reddito della società di persone e i redditi dei singoli soci*, in *Il fisco*, n. 27/2007, fascicolo 1, p. 3975.
- LUISO F., *Principio del contraddittorio e efficacia della sentenza verso terzi*, MILANO, 1981.
- LUPI R., *La tendenza al processo unico per i redditi prodotti in forma associata: rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio*, in *Dialoghi tributari*, n. 6, 2008, p. 3.
- MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2007, p. 1055.
- MANDRIOLI-CARRATA, *Diritto processuale civile*, I, XXIV edizione, TORINO, 2015.
- MUSCARÀ S., *L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi ravvedimenti operosi della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 3.
- NICOTINA L., *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2009, p. 733.
- NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, p. 774.
- PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2010, p. 1189.
- PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 2, 2002, p. 268.
- PROTO PISANI, *Opposizione di terzo ordinaria*, NAPOLI, 1965.

- PROTO PISANI, *Dell'esercizio dell'azione*, sub art. 102, in *Commentario Allorio*, TORINO, 1973.
- PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, NAPOLI, 1994.
- RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. It.*, 2008, p. 2350.
- RAGUCCI G., *Il processo tributario con pluralità di parti (art. 14, D.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, MILANOFIORI ASSAGO, 2011.
- RAGUCCI G., *La società che ha aderito all'accertamento è litisconsorte necessario del socio dissenziente?*, in *Corr. trib.*, 11/2012, p. 797.
- RANDAZZO F., *Gli incerti confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 1/2015, p. 34.
- RASI F., *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2019, p. 2399.
- REDENTI E., *Il giudizio civile con pluralità di parti*, MILANO, 1911.
- RICCI E.F., *Nooo! (La tristissima sorte della ragionevole durata del processo nella giurisprudenza della Cassazione: da garanzia in cerca di attuazione a killer di garanzie)*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 977.
- RUSSO-FRANSONI, *Commento a Cass.*, n. 8567/2001, in *Il fisco*, 14/2002.
- RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, MILANO, 1987.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, MILANO, 2005.
- RUSSO P., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, Annali II, t. 2, 2008.
- SALANITRO G., *Nuovi orientamenti in materia di dichiarazione catastale e classamento dei fabbricati*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 12, 2000, p. 1261.
- SARTORI N., *Processo tributario*, in *Percorsi di giurisprudenza*, in *Giur. It.*, 2015, p. 1731.
- SATTA S., *Sul litisconsorzio necessario*, in *RISG*, 1955-1956, p. 49.
- SCANU G., *Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2009, p. 757.
- SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, MILANO, 2007.
- SERRANÒ M.V., *La presunzione di distribuzione di utili extracontabili e la legittimità dell'accertamento sul socio implicano il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e del litisconsorzio necessario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2022, p. 552.
- SOTGIU S., *L'opponibilità del giudicato da parte del coobbligato solidale nell'ambito dello stesso rapporto d'imposta*, in *Giust. Civ.*, 1991, I, p. 2621.
- STELLA M., *Quando è vizio invalidante la mancata integrazione del contraddittorio –Solidarietà tributaria: litisconsorzio necessario e motivazione per relationem: quando si può (e quando si deve) farne a meno)*, in *Riv. giur. trib.*, n. 3, 2018, p. 232.
- STIZZA P., *La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2010, p. 683.

TABET G., *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituito*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, p. 772.

TESAURO F., *In tema di lite tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 447.

TESAURO F., *L'immunità giurisdizionale del sostituto d'imposta*, in *Giur. It.*, 1988, I, p. 1771.

TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 17.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, IV edizione, TORINO, 2017.

TRAVAGLIONE M., *Il litisconsorzio nel processo tributario quale strumento di tutela e mezzo per assicurare il giusto riparto della spesa pubblica*, in *Dir. prat. trib.*, n.2, 2018, p. 908.

TURCHI A., *Le sezioni unite tornano al passato: le liti tra sostituto e sostituito d'imposta rientrano nella giurisdizione ordinaria*, in *Giur. It.*, 2009, p. 2557.

TURCHI A., *Ancora in tema di giurisdizione sulle liti tra sostituto e sostituito d'imposta*, in *Giur. It.*, 2011, p. 1685.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, MILANO, 2001.

VERSIGLIONI M., *"Unità" ed "uni" del e nel diritto tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci-società di persone*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2013, p. 149.

ZANUTTIGH L., *Litisconsorzio*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. civ., vol. XI, TORINO, 1994.



