Società di persone: litisconsorzio necessario

di Francesco Buetto

Pubblicato il 18 Giugno 2012

Il contenzioso tributario nei confronti di una società di persone prevede degli obblighi particolari, data la trasparenza reddituale della società rispetto ai soci.

Con ordinanza n. 6711 del 4 maggio 2012 (ud. 27 marzo 2012) la Corte di Cassazione è ritornata ad affrontare la questione relativa ai **rapporti processuali fra società e soci.**

La posizione assunta dalla Cassazione in merito ai rapporti processuali tra società e soci

La Corte richiama – ancora una volta – il principio affermato dalla Sezioni Unite, sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008, secondo cui

> *"In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicchè tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio".*

Nel caso in esame è pacifico che il contraddittorio non sia stato integrato - nei confronti dei soci su cui si rifletterà poi l'accertamento, in correlazione al reddito da partecipazione ed alla conseguente IRPEF da essi dovuta.

In ossequio al principio sopra richiamato

> *"(ciò che è preliminare rispetto anche all'esame della fondatezza della eccezione di illegittimità dei provvedimenti impugnati), non resta che annullare la pronuncia qui impugnata e rimettere la controversia al giudice di primo grado (la CTP di Cosenza), affinchè provveda al rinnovo di tutta la procedura irritualmente esperita".*

Società di persone e litisconsorzio - Brevi considerazioni

L'ordinanza della Cassazione richiama sostanzialmente il pronunciamento – a Sezioni Unite - Sent. n. 14815 del 19 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008)1, che ha esaminato il tema processuale del c.d. nesso di consequenzialità tra l'accertamento della società di persone e quello dei singoli soci in termini di litisconsorzio necessario ovvero dell'obbligatoria partecipazione del singolo socio al giudizio societario.

Ed invero, le Sezioni Unite hanno ritenuto che tra società di persone e singoli soci

> *"ricorra una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario, la cui violazione comporta la nullità ab imis del rapporto processuale, che assorbe ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (sospensione ex art. 295 c.p.c.), salvo quella sulla riunione*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *dei ricorsi D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 29.*
>
> *In altri termini, se tutti gli interessati, litisconsorti necessari (società e soci), impugnano gli avvisi di accertamento loro notificati, i relativi ricorsi, se pendenti dinanzi allo stesso giudice, vanno riuniti ai sensi del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29, oppure, come si dirà, dinanzi al giudice preventivamente adito.*
>
> *Altrimenti, soccorre l'obbligo della integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14. Sulla base di queste regole, il ricorso va accolto."*

Per le Sezioni Unite le vicende processuali che coinvolgono le società di persone ed i singoli soci debbono necessariamente informarsi al seguente principio: l'impugnazione dell'avviso di accertamento da parte della società (in persona del legale rappresentante) o di un singolo socio postula che il giudizio sia necessariamente collettivo ovverosia che coinvolga tutti i soggetti interessati.

Conseguentemente, qualora dinnanzi allo stesso giudice siano pendenti le controversie instaurate dagli altri soci (aventi ad oggetto il medesimo reddito di partecipazione) il giudice di merito dovrà necessariamente procedere alla riunione dei procedimenti (art. 29 del D.Lgs. n. 546/92).

Diversamente, se un solo socio ha impugnato e gli altri siano rimasti inermi rispetto all'avviso di accertamento loro notificato, il giudice di merito dovrà procedere all'integrazione del contraddittorio con questi ultimi (art. 14 del D.Lgs. n. 546/92).

Nell'ipotesi in cui i giudici di merito coinvolti dalle relative controversie siano territorialmente differenti dovranno trovare applicazione i principi contenuti nell'art. 39 del c.p.c. ovvero i principi della litispendenza e della continenza.

In altri termini, il giudice preventivamente adito radicherà anche la competenza territoriale degli altri eventuali giudizi senza che possa essere eccepito il principio dell'inderogabilità della competenza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sancito dall'art. 5 della legge processual-tributaria.

La sentenza delle Sezioni Unite affronta anche la questione dell'avviso di accertamento unico ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973, affermando che "l'attività di accertamento svolta nei confronti della società non può essere disgiunta da quella relativa ai soci:

a. unica è la materia imponibile, seppure soggetta a diversa disciplina, in ragione del carattere reale dell'imposta locale, rispetto al carattere personale dell'imposta statale;
b. 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.

La norma non impone che all'attività di accertamento segua necessariamente la notifica dei relativi avvisi a tutti i soggetti interessati.

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 nella attività, di accertamento, notificando i conseguenti avvisi a tutti i destinatari naturali e necessari, società e soci.

A parte la considerazione che, come si dirà, l'eventuale giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nei confronti del socio chiamato in giudizio come litisconsorte necessario, potrà essere eseguito soltanto se quel socio è stato destinatario del relativo avviso di accertamento (prodromico a qualsiasi atto di esecuzione).

La stessa amministrazione finanziaria, del resto, …. rileva che Pur non essendo espressamente prescritto 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.

Questa risoluzione, nel vigore della disciplina del contenzioso tributario abrogata (D.P.R. n. 636 del 1972, che, come già è stato rilevato, non conteneva una disciplina autonoma della figura del litisconsorzio necessario) è stata intesa come espressione del principio secondo cui non si possono estendere al socio gli effetti di un atto relativo alla società, se non coinvolgendolo direttamente nel relativo procedimento, mediante notifica dello stesso, confondendo il piano processuale con quello

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sostanziale del rapporto tributario.

In realtà, osserva il Collegio, l'obbligo dell'accertamento unitario è conseguenza della configurazione 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".

Peraltro, alle medesime conclusioni è successivamente giunta la Corte di Cassazione:

- con l'ordinanza n. 18804 del 20 agosto 2010 (ud. dell'8 giugno 2010), ha affermato che l'unitarietà dell'accertamento società di persone/soci comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci;

- con l'ordinanza n. 24764 del 6 dicembre 2010 (ud. del 26 ottobre 2010), ha dichiarato la nullità delle decisioni di merito, con rinvio al giudice di primo grado, poichè sussiste violazione del contraddittorio e del litisconsorzio necessario nell'ambito dell'accertamento svolto nei confronti di un'associazione fra professionisti;

- con l'ordinanza n. 26037 del 5 dicembre 2011 (ud. dell'8 novembre 2011) ha dichiarato la nullità delle decisioni di merito, con rinvio al giudice di primo grado, poichè sussiste violazione del contradditorio e del litisconsorzio necessario nell'ambito dell'accertamento svolto nei confronti di una società di persone. Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, "il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i necessari è affetto da nullità assoluta, riievabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio" (SS.UU, 14815/08).

18 giugno 2012

Francesco Buetto

1 Cfr. il pregevole intervento di ANTICO-FARINA, Accertamento a soci e società di persone: posta fine alla lunga querelle interpretativa sulla necessità del litisconsorzio, in " Finanza&Fisco", n. 26/2008, pag. 2186.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D