

Litisconsorzio necessario fra società e soci

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 21 Giugno 2016

in caso di maggior reddito da partecipazione conseguente ad accertamento in capo alla società sussiste il litisconsorzio necessario, e pertanto, in caso di mancata integrazione del contraddittorio coi soci la sentenza è nulla

Con l'ordinanza n. 11552 del 6 giugno 2016, la Corte di Cassazione ha confermato che in caso di maggior reddito da partecipazione conseguente ad accertamento in capo alla società sussiste il litisconsorzio necessario e pertanto, in caso di mancata integrazione del contraddittorio la sentenza è nulla.



La sentenza

La Corte richiama il proprio precedente a SS.UU. (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 all'art. 5 d.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; 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. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 546/92 (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".*

Osserva la Corte che tale principio è stato ribadito dalle Sezioni Unite (Cass. 20.6.2012 n.10145) anche per ciò che concerne la tassazione "per trasparenza" dei soci, *“in conseguenza di un accertamento eseguito (come anche nel caso qui di specie) in relazione alla società per ciò che attiene all’IRAP (e senza che possa rivelarsi di qualche utilità la separazione delle cause con riferimento all’accertamento relativo alla sola IVA), sicché non osta all’accoglimento della censura di parte ricorrente la circostanza che la vicenda si sia appunto originata da un accertamento in tema di Imposta regionale sull’attività produttiva”*.

E conclude la Corte, *“poiché è pacifico che nella specie qui in esame il contraddittorio non sia stato integrato ... non resta che annullare la pronuncia qui impugnata e rimettere la controversia al giudice di primo grado..., affinché provveda al rinnovo di tutta la procedura irritualmente esperita, previa l’integrazione del contraddittorio nei confronti delle altre parti necessarie”*.

Brevi note

La 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 del T.U. n. 917/86 e dei soci delle stesse (art. 40 D.P.R. 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, costituisce l’argomento di cui si è occupata la Corte di Cassazione a SS.UU. nella sentenza n. 14815 del 19 febbraio 2008, dep. il 4 giugno 2008, peraltro sostanzialmente richiamata nella sentenza che si annota.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno affermato che tra la società di persone ed i singoli soci *“ricorra una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario ed originario, la cui violazione comporta la nullità ab imis del rapporto processuale, che assorbe ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (sospensione ex art. 295 c.p.c.), salvo quella sulla riunione dei ricorsi D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 29. In altri termini, se tutti gli interessati, litisconsorti necessari (società e soci), impugnano gli avvisi di accertamento loro notificati, i relativi ricorsi, se pendenti dinanzi allo stesso giudice, vanno riuniti ai sensi del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29, oppure, come si dirà, dinanzi al giudice preventivamente adito. Altrimenti, soccorre l’obbligo della integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14. ”*

In pratica, il principio affermato dalla Sezioni Unite è il seguente: 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 ovvero sia che coinvolga tutti i soggetti interessati.

Di conseguenza, 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 sancito dall'art. 5 della legge processual-tributaria.

Ma la sentenza delle Sezioni Unite va oltre, affrontando anche la questione dell'avviso di accertamento unico ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973, ritenendo 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 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”.

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

- con l'**ordinanza n. 18804 del 20 agosto 2010** (ud. dell'8 giugno 2010): 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, investa inscindibilmente sia la società che tutti i soci;
- con l'**ordinanza n. 24764 del 6 dicembre 2010** (ud. del 26 ottobre 2010): ha annullato le 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 una associazione fra professionisti;
- con l'**ordinanza n. 26037 del 5 dicembre 2011** (ud. dell'8 novembre 2011): *“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, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio”* (SS.UU, 14815/08);
- con l'**ordinanza n. 6711 del 4 maggio 2012** (ud. 27 marzo 2012): la Corte richiama ancora una volta il principio affermato dalla Sezioni Unite, sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008;

- con la **sentenza n. 11093 del 28 maggio 2015** (ud. 5 marzo 2015) la Corte di Cassazione ha confermato che per le società di persone opera il litisconsorzio necessario, richiamando il principio espresso a SS.UU. (sentenza n. 14815 del 2008), con cui è stato affermato che *“per i principi per cui i redditi delle società di persone si imputano automaticamente a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi (art. 5 TUIR) - la rettifica della dichiarazione dei redditi di una società di persone e le conseguenti rettifiche delle dichiarazioni dei redditi dei relativi soci si fondano su un accertamento unitario; dal che discende 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); cosicchè in tali casi ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra tutti questi soggetti, con conseguente nullità assoluta, rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento, del giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari”*.

21 giugno 2016

Roberta De Marchi