

Litisconsorzio necessario tra società di persone e singoli soci: effetti processuali

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 23 giugno 1999

Ratio del litisconsorzio necessario



La giusta imposizione potrebbe essere impedita dal formarsi di giudicati tra loro contrastanti in separati giudizi nei quali pur si dibattersse una posizione comune ad una pluralità di soggetti obbligati.

L'utilizzo dello strumento processuale del litisconsorzio necessario - nell'ipotesi di sussistenza dei presupposti richiesti dal comma 1 dell'art. 14 del D.lg. n. 546 del 1992, realizza una "giusta imposizione" secondo i valori costituzionali.

Il rispetto della capacità contributiva è il valore primario che lo strumento processuale del litisconsorzio necessario riesce ad assicurare, con l'indispensabile efficacia della prevenzione, tutte le volte che l'atto impositivo contenga elementi comuni ad una pluralità di soggetti obbligati e sia proprio la posizione ad essi comune a costituire l'oggetto del ricorso. Infatti, la valutazione attraverso il prisma della capacità contributiva della legittimità di un atto impositivo che unitariamente investe una pluralità di soggetti ed è impugnato in riferimento alle sue "ragioni unitarie", esige l'unicità dell'accertamento giudiziale

Specificità del litisconsorzio nel processo tributario

Il legislatore ha avvertito l'esigenza di affiancare al "modello del processo ordinario", i differenziati modelli del "processo del lavoro", del "processo tributario" e del "processo societario"; la "disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario. Il litisconsorzio necessario nel processo tributario è, nella stessa struttura normativa, fattispecie autonoma rispetto alla (apparentemente) analoga fattispecie processual-civilistica. Sussiste una dimensione esclusivamente processuale del litisconsorzio, perché la realizzazione dell'ipotesi litisconsortile è connessa, strutturalmente e strettamente, alla domanda agita nel giudizio. Il processo tributario - a differenza del processo civile nel quale ha ampio spazio la libera ed autonoma deliberazione delle parti in conflitto - è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi (ex plurimis, Cass. [n. 9999](#) e n. 3532 del 2006; n. 28680 del 2005).

Inscindibilità della causa tra più soggetti determinata dall'oggetto del ricorso: condizioni per la sussistenza del litisconsorzio necessario.

L'[art. 14](#) del D.lg. n. 546/1992, collega *positivamente* l'ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario a specifici presupposti: *l'inscindibilità* della causa tra più soggetti determinata dall'*oggetto del ricorso*.

L'identificazione di oggetto del ricorso deve necessariamente essere condotta alla luce del combinato disposto di cui agli [artt. 18](#), comma 2, lettere *d*) ed *e*), [19](#) e [24](#) del D.lg. n. 546 del 1992, tenendo conto del fatto che 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, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso atto indicati, ed ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo" (Cass., n. 9754 del 2003).

L'*oggetto del ricorso*, cui fa riferimento l'[art. 14](#), comma 1, del D.lg. n. 546 del 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. È in relazione a tale domanda che va valutata l'*inscindibilità* (eventuale) dell'azione tra più soggetti: ciò è verificabile tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione - nel caso rappresentata dall'atto autoritativo impugnato eterodeterminante la domanda - a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento dell'impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

L'*inscindibilità* - alla quale la riferimento il comma 1 dell'[art. 14](#) D.lg. n. 546 del 1992 e che costituisce caratteristica propria e tutta interna al processo tributario - emerge, quindi, a seguito del peculiare rapporto, che concretamente si realizza nello specifico processo, tra

atto impugnato e contestazione del contribuente, allorché la fattispecie costitutiva dell'obbligazione - risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato - sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti e l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati, investa direttamente siffatti elementi: 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* tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare nella predetta situazione una *giusta imposizione*.

Qualora, invece, colui che abbia proposto l'impugnazione abbia dedotto un profilo che sia proprio esclusivamente della sua posizione debitoria, è da escludere che si determini quella situazione di inscindibilità cui, ai sensi dell'[art. 14](#), comma 1, del D.lg. n. 546 del 1992, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà darsi solo un'ipotesi di *intervento volontario* nel processo degli (eventuali) altri destinatari dell'atto impositivo, giusta il comma 3 della stessa norma processual-tributaria.

Litisconsorzio necessario tra società di persone e i singoli soci

La sentenza n. 14815 del 19 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008) della Corte Cass., SS.UU., sugli effetti processuali del litisconsorzio necessario **(1)** in tema di reddito della società di persone e di obbligazioni tributarie dei singoli soci, ha statuito i seguenti principi :

Ø *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 TUIR 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, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguardi inscindibilmente**(2)** la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali **(3)**), 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. 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: 1) 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](#) D.lg. 546/1992); 2) il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui agli artt. 101 C.P.C. e 111, secondo comma, Cost. e trattasi di nullità che*

può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio.

Ø *Quando il socio di una società di persone impugni l'avviso di accertamento dei redditi della società contestando la qualità di socio o la quota lui spettante, gli altri soci (e non la società) sono litisconsorzi necessari perché il venir meno di un socio (o una riduzione della sua quota) comporta un incremento del loro debito tributario.*

Ø *Quando ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, il giudice tributario deve attenersi alle seguenti regole: a) se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporre la riunione ai sensi dell'[art. 29](#) D.lg. 546/1992, se sono tutti pendenti dinanzi allo stessa commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario). Altrimenti, la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall'[art. 39](#), c.p.c., anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi l'inderogabilità della stessa, sancita dall'[art. 5](#), comma 1, D.lg. 546/1992.b). Se, invece, una o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta, non l'abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza ([art. 14](#), comma 2, D.lg. 546/1992).*

Ø *Ove un litisconsorte necessario, cui non sia stato notificato l'atto impositivo, sia chiamato in giudizio, l'eventuale giudicato favorevole all'Amministrazione sarà a lui opponibile in ordine all'accertamento dei fatti, ma l'Amministrazione non può però procedere all'immediata riscossione del dovuto (salvo che per la qualità di obbligati solidali ai fini ILOR) dovendo previamente notificare (se ancora in termini) un avviso di accertamento.*

Ø *Il litisconsorte necessario che non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento a lui notificato e che sia chiamato in giudizio può opporre all'ufficio la sentenza favorevole in sede di impugnazione della cartella esattoriale o di opposizione agli atti esecutivi, con il solo limite dell'irripetibilità di quanto già versato.*

Ø *Ove, in violazione dei principi del litisconsorzio necessario, si formino giudicati "parziali" relativi a singole posizioni i rapporti fra il giudicato parziale e le posizioni dei soggetti nei cui confronti non si sia formato il giudicato debbono essere risolti in base ai principi del contraddittorio e del diritto di difesa per cui il terzo può trarre beneficio dal giudicato "inter alios", ma non esserne pregiudicato. Perciò, il giudicato di annullamento (totale) dell'avviso relativo al reddito sociale impugnato dalla società di persone fa stato nel processo relativo ai soci; ove non sia stato pronunciato per vizi sussistenti solo nei confronti della società (e l'Ufficio non subisce alcuna lesione dei suoi diritti essendo stato parte nel giudizio promosso dalla società); il giudicato di annullamento parziale dell'avviso relativo al reddito sociale notificato alla società di persone fa stato nel processo relativo ai soci nei limiti in cui loro giovi. A meno che nei confronti dei soci non si sia già formato un giudicato. Ed analoghi principi risultano applicabili ove il giudicato favorevole si formi in favore di uno o più soci e l'annullamento non sia pronunciato per motivi specifici e relativi al singolo socio.*

Ø *La sentenza passata in giudicato che decida su una sola delle posizioni coinvolte in un litisconsorzio necessario ben può essere prodotta in altri giudizi aventi il medesimo oggetto*

ed ove non produca gli effetti del giudicato dovrà formare oggetto di prudente accertamento da parte del giudice

Riflessioni

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, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) e dei soci delle stesse (art. 40, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) 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 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.lg. 31 dicembre 1992, n. 546), 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.**

Ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra tutti i soci e la società qualora sia 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 conseguenza della rettifica del reddito della società, **purché, però, il ricorso sia proposto per contestare il reddito della società o le modalità del suo accertamento.**

Nel caso di accertamento a una società di persone, si apre la strada al giudizio collettivo anche se il ricorso è presentato da uno solo dei soggetti coinvolti.

Nell'ipotesi in cui una società di persone subisse un accertamento, vi è la possibilità, per i soggetti coinvolti, di presentare ricorso, aprendo così la strada del giudizio collettivo; il giudizio celebrato potrà essere considerato valido se vi partecipano tutti i litisconsorzi. Secondo la Corte l'unitarietà della previsione dell'accertamento in capo alla società di persone e ai soci, in base all'articolo 40 del Dpr 600/1973, comporta che il ricorso presentato da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci i quali devono quindi risultare parte dello stesso processo. Il giudizio svolto senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi risulta nullo per violazione del principio di contraddittorio ex articolo 101 del Codice di procedura civile e 111, comma 2 della Costituzione.

Qualora sia proposto ricorso avente ad oggetto il reddito di una società di persone e le modalità del suo accertamento, si ha "litisconsorzio necessario originario", cioè necessaria

partecipazione al giudizio di tutti i soci e della società. Conseguentemente, il ricorso presentato anche da un solo socio comporta, comunque, un giudizio collettivo che, se non celebrato alla presenza di tutte le parti - litisconsorti necessarie -diviene nullo per violazione del principio del contraddittorio. In tale ipotesi, in realtà, è il giudice stesso a dover ordinare l'integrazione del contraddittorio secondo il disposto del comma 2, art. 14, D. lgs. 546/1992 ed entro il termine perentoriamente fissato.

Nel caso, poi, in cui tutti i soci abbiano presentato autonomamente ricorso, deve esser disposta dal giudice la riunione dei procedimenti (artt. 29 e 39 del D. Lgs. 546/92). Vige, secondo le Sezioni Unite, il principio di "unitarietà" della previsione dell'accertamento, in quanto la controversia, che riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, ha ad oggetto la posizione comune di tutti i debitori e non la singola posizione debitoria.

E' esclusa ogni ipotesi di litisconsorzio necessario quando sia eccepita, da chiunque (società o soci), l'intempestività della notifica dell'avviso di accertamento e, quindi, la decadenza dell'ufficio dal potere impositivo nei confronti del singolo destinatario dell'atto, senza che ciò comporti ripercussioni per gli altri.

La sentenza rileva che il giudicato di annullamento, anche parziale, dell'avviso di accertamento notificato alla società ha effetto anche nei confronti dei soci che non hanno preso parte al giudizio, mentre l'Amministrazione finanziaria non può opporre il giudicato ad essa favorevole nei confronti di chi non ha partecipato al processo tributario. Il giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società rileva anche per i soci che non hanno partecipato al giudizio «in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio».

Lo stesso principio vale in caso di annullamento parziale. Con la conseguenza che anche i soci "inerti" possono fare valere tale situazione.

Questo a meno che l'annullamento non risulti pronunciato per tardiva notifica dell'atto impositivo o per altra causa non riferibile ai soci. **Viceversa, la sentenza 14815/2008 della Corte di cassazione rileva che l'amministrazione finanziaria non può opporre il giudicato a lei favorevole, se non a coloro che hanno partecipato al relativo processo tributario.**

La suprema Corte, in definitiva, è pervenuta a essenziali capisaldi:

v Nel caso di accertamento a una società di persone, si apre la strada al giudizio collettivo, anche se il ricorso è presentato da uno solo dei soggetti coinvolti.

v L'unitarietà della previsione dell'accertamento in capo alla società di persone e ai soci, in base all'articolo 40 del Dpr 600/1973, comporta che il ricorso presentato da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci i quali devono quindi risultare parte dello stesso processo. Il giudizio svolto senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi risulta nullo per violazione del principio di contraddittorio ex articolo 101 del Codice di procedura civile e 111, comma 2 della Costituzione.

v L'accertamento del reddito prodotto dalla società di persone (ed attribuibile ai soci) deve ritenersi, sotto il profilo processuale in sede di impugnazione dell'atto impositivo, fattispecie di litisconsorzio necessario a tutti gli effetti con conseguente obbligo per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, ovvero, disporre la riunione dei ricorsi separatamente proposti.

v La violazione del principio del contraddittorio conduce a nullità insanabile del processo e della relativa sentenza, rilevabile d'ufficio in qualsiasi stato e grado, in quanto il difetto di partecipazione di alcuno dei soggetti interessati rende la sentenza medesima *inutiliter data*.

v Anche la contestazione della qualità di socio comporta l'ineludibile compartecipazione all'impugnazione da parte degli altri soci, di guisa del fatto che il reddito imponibile subisce, all'esito dell'eventuale accoglimento del gravame opposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dal destinatario dell'avviso.

v Nella fattispecie del litisconsorzio necessario si impone al giudice, sulla base di precise considerazioni: a) la riunione dei ricorsi separatamente proposti pendenti dinnanzi al medesimo giudice; b) la riunione davanti al giudice preventivamente adito, ex art. 39 del codice di rito; c) la chiamata in causa *jussu judicis* dei soci i quali non abbiano ricevuto la notifica di alcun atto di accertamento ovvero, pur avendolo ricevuto non hanno provveduto a formulare impugnazione.

Dott. Angelo Buscema

24 Giugno 2008

NOTE

1) 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 un'ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, D.lg. n. 546/1992 (sezioni unite della Cassazione sentenze n. 1052 e n. 1057 del 18 gennaio 2007). La circolare 18 dicembre 1996, [n. 291/E](#) del Ministero delle finanze individua, due ipotesi di litisconsorzio necessario. La prima, riconducibile alle disposizioni di cui agli [artt. 43-bis](#) e [43-ter](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

602, riguarda la responsabilità solidale tra cedente e cessionario, con la conseguenza che, sul piano processuale, può ravvisarsi un litisconsorzio necessario. Una seconda ipotesi, considerata nella circolare, attiene alla particolare disciplina della dichiarazione e dei versamenti Iva, prevista per le società controllanti e controllate ex [art. 73](#), comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; alla luce della disposizione richiamata, le società controllate risponderebbero in solido con la controllante delle imposte risultanti dalle liquidazioni periodiche o dalla dichiarazione e, pertanto, sul piano processuale ciò darebbe luogo ad un processo necessariamente con pluralità di parti.

2) L'inscindibilità - alla quale la riferimento il comma 1 dell'art. 14 D.lg. n. 546 del 1992 e che costituisce caratteristica propria e tutta interna al processo tributario - emerge, quindi, a seguito del peculiare rapporto, che concretamente si realizza nello specifico processo, tra atto impugnato e contestazione del contribuente, allorché la fattispecie costitutiva dell'obbligazione - risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato - sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti e l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati, investa direttamente siffatti elementi: 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* tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare nella predetta situazione una *giusta imposizione*. Configura un litisconsorzio necessario la morte del ricorrente, in conseguenza della quale è trasmessa agli eredi la legittimazione processuale; questi ultimi si trovano a succedere a titolo universale nella posizione processuale del *de cuius* ex art. 110 del codice di procedura civile, pertanto il giudizio dovrà proseguire nel contraddittorio di tutti i successori.

Relativamente alle controversie catastali, si configura un litisconsorzio necessario allorché si impugni il provvedimento di attribuzione di rendita catastale relativo ad un immobile in comproprietà; plurisoggettività ed inscindibilità di rapporti si ha anche quando il giudice è chiamato a decidere su classamento, delimitazione, figura ed estensione del bene in comproprietà

Va qualificata come inscindibile la posizione dei soci, i quali rispondono *pro quota* del maggior reddito accertato in capo alla società di persone. Pertanto, l'azione intrapresa dal socio, volta ad ottenere l'annullamento dell'atto impositivo in cui è contestato il maggior re