

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

*SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLE
REGIONI FRIULI VENEZIA GIULIA, VENETO e TRENINO ALTO ADIGE*

“Abuso del diritto – accertamento e reddito d’impresa – processo telematico – rapporti
con l’estero e Iva e dogane”

Udine, venerdì 12 e sabato 13 aprile 2019

IL LITISCONSORZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO TRA NORMATIVA E GIURISPRUDENZA. CASISTICA.

Pierantonio Fadel – Vice Presidente di Sez. CTP Trieste

Introduzione

Nonostante la vicenda del litisconsorzio, soprattutto quello necessario in tema di accertamento dei redditi in capo a società di persone attribuiti per trasparenza ai soci sia ormai consolidata, sono molte le pronunce anche recenti sul tema. Con ciò si evidenzia

una certa vivacità della problematica volta ad interpretare e applicare le regole positivamente poste dal legislatore rispetto ad una molteplicità di casi concreti.

L'evoluzione del litisconsorzio nella disciplina del processo tributario

Nella precedente disciplina processuale tributaria, nella vigenza del dpr 636/1972, non era ravvisabile una norma specifica che regolasse i casi di litisconsorzio. Si facevano solo dei riferimenti a situazioni in cui vi era una pluralità di parti che potevano proporre un ricorso collettivo (più soggetti propongono un ricorso insieme contro un atto) oppure si poteva proporre un ricorso cumulativo (con un unico ricorso si impugnano più atti). Per rimediare a tale carenza nella riforma introdotta con il Dlgs. 546/92 è stato introdotto l'art. 14 che espressamente la prevede, e ciò in ottemperanza alla legge delega n. 413/1991 che all'art. 30, lett. g), n. 2 richiedeva la "previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".

La disciplina del litisconsorzio nel Codice di Procedura Civile

Pare opportuno richiamare brevemente quella che è la normativa del processo civile.

Nel Codice di procedura civile la disciplina si trova negli artt. da 102 a 107:

- art. 102 litisconsorzio necessario; art. 103 litisconsorzio facoltativo; -art. 104 pluralità di domande contro la stessa parte; -art. 105 intervento volontario; -art. 106 intervento su istanza di parte e -art. 107 intervento per ordine del Giudice.

Si tratta di una disciplina organica volta a disciplinare i casi in cui il processo si deve o si può svolgere in presenza di una pluralità di parti. Esso regola anche la possibilità che la

pluralità di soggetti in causa si attuano successivamente all'inizio della controversia mediante varie forme di intervento a seconda degli interessi dei soggetti coinvolti.

La disciplina processuale tributaria del litisconsorzio

La norma che si occupa della questione, contenuta nel D.Lgs. 546/92, si trova nell'art. 14 il quale espressamente così dispone:

“art. 14 – Litisconsorzio ed intervento.

1. 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.

2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili. 5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.

6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse, al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.”

Si discute se il legislatore (tributario) abbia inteso far riferimento alle norme sul processo civile oppure se la disciplina di cui all'art.14 abbia una sua autonomia. Se la disciplina di cui all'art. 14 abbia cioè connotazioni sue proprie.

In linea con la seconda posizione vi è la recentissima ordinanza della Cassazione Civ. Sez. V 13.02.2019 n. 4193 (Presidente Manzoni, Relatore Grasso) la quale, richiamando tre precedenti pronunce, si è così espressa: *“Nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emergente dalla norma del D.Lgs. n. 546/1992, art. 14, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella di cui all’art. 102 c.p.c. poiché non detta, come quest’ultima, “una norma in bianco”, ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall’oggetto del ricorso, così che la citata fattispecie si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l’azione esercitata dall’amministrazione finanziaria, l’atto impositivo coinvolga nell’unicità della fattispecie costitutiva dell’obbligazione, una pluralità di soggetti e il ricorso, pur proposto da uno o più 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* (Cass. 18 giugno 2013, n. 15189; Cass. 27 maggio 2013, n. 10644; Cass. Sez. Un., 18.01.2007, n. 1052).

Quindi, se pare evidente che la disciplina nasca in ambito processualcivilistico per una più facile gestione dei rapporti plurisoggettivi essa ha finito per essere individuata, nel processo tributario, per una fattispecie autonoma, come riconosciuto dalla citata sentenza. E se il giudizio attiene all’atto impugnato e non al rapporto sottostante, secondo un orientamento dottrinale, ne consegue che la necessità del litisconsorzio è connessa unicamente al petitum.¹ Da ciò ne deriva una scarsa applicazione nel settore tributario per la difficoltà a rinvenirvi situazioni di contitolarità del rapporto tributario da cui discenderebbe la necessità della presenza di tutti i soggetti nello stesso processo. Se invece il giudizio, secondo altra posizione, pur partendo dall’impugnazione dell’atto, attiene al rapporto, il litisconsorzio non potrà che riguardare tutti coloro che sono destinatari dell’atto impugnato o parti del “rapporto tributario controverso”.

¹ FLESSATI B., Le parti del processo tributario, Torino, Utet, 2001, p.

Il litisconsorzio necessario tra il rispetto del principio di capacità contributiva e la necessità di una “ragionevole durata” del processo.

La *ratio* della peculiare fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva.² Quindi sarebbe proprio “il principio attinente alla 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 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”.³

Ma vi sono anche posizioni che non considerano con favore il litisconsorzio nel processo tributario in quanto rappresenterebbe un impedimento alla celerità del processo e, quindi un ostacolo alla sua “ragionevole durata”.⁴

Il litisconsorzio necessario va quindi ravvisato nei casi in cui vi siano elementi comuni ad una pluralità di soggetti e l’impugnazione sia proposta da uno o più degli obbligati e investa detti elementi. Quando ci si trova in presenza di una impugnazione che riguarda una posizione comune ai diversi soggetti obbligati in ragione della sua inscindibilità, ciò rende necessario un accertamento giudiziario unitario sulla fattispecie costitutiva dell’obbligazione. Qualora, invece, l’impugnazione riguardi una posizione scindibile ciò va escluso. Ancora la sopra citata sentenza evidenzia come la norma di cui all’art. 14 “*si*

² Il litisconsorzio nel processo tributario quale strumento di tutela e mezzo per assicurare il giusto riparto della spesa pubblica. Prof. Mauro Travaglione in *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 2, 908.op. cit.

³ Travaglione, op. cit.

⁴ Albertini, in *Litisconsorzio necessario nel processo tributario secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, in *Giur.It.*, 2007,6,1543.

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”.

I rimedi alla mancata realizzazione del litisconsorzio necessario

Qualora il ricorso non fosse stato proposto nei confronti di tutti i litisconsorti ne deve essere disposta la integrazione nei confronti di coloro che non sono stati coinvolti nel giudizio. Se la mancata integrazione fosse rilevato nei gradi successivi al primo il giudice deve rimettere la controversia al primo grado (art.59 Dlgs. 546/92). Fatta salva la fattispecie, di cui si esporrà nella “casistica”, in cui la Suprema Corte ha ritenuto di applicare rigidamente detta regola. Se ciò non avvenisse e fosse comunque pronunciata una sentenza e quand’anche la stessa passasse in giudicato ci si chiede se la stessa sarebbe *inutiliter data* poiché non idonea a produrre effetti non solo nei confronti del litisconsorte necessario non chiamato (pretermesso) come pure delle altre parti processuali.

Il litisconsorzio necessario per motivi processuali

Quanto prima trattato è riferito al litisconsorzio per motivi sostanziali.

Vi è poi il litisconsorzio per motivi processuali che non attiene alla fattispecie qui esaminata, ma riguarda, ad esempio, la necessità che il giudizio di appello si tenga con il coinvolgimento di tutte le parti del precedente grado.

Il litisconsorzio facoltativo

Nel processo civile è trattato dall’art.103 cpc. Nel processo tributario si ha quando vi è la presenza di più soggetti nello stesso giudizio, ad esempio perché l’obbligazione è solidale. La loro presenza può sussistere fin dall’inizio (e quindi il litisconsorzio è originario)

oppure può determinarsi successivamente per l'intervento nel giudizio o per la chiamata disposta dal Giudice per motivi di opportunità (in questi casi il litisconsorzio è successivo).

Il litisconsorzio *propter opportunitatem*

Si tratta di casi in cui non vi sono né ragioni processuali né sostanziali che ritengono necessaria la partecipazione di più soggetti. Ma in questi casi è il Giudice che procede all'integrazione del contraddittorio per ragioni di opportunità.

La giurisprudenza sul litisconsorzio necessario

L'evoluzione interpretativa della Cassazione partendo dal 2005 è pervenuta a delle pronunce che hanno portato a ravvisare il litisconsorzio necessario tra società e soci relativamente ai redditi tassati secondo il regime di trasparenza. Ci si riferisce alla sentenza della Cassazione Sezioni Unite 04.06.2008 n. 14815. Tale sentenza ha riconosciuto la obbligatorietà del litisconsorzio necessario stante la unitarietà dell'accertamento disposta dall'art. 40 DPR n. 600 del 1973 che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR 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, ravvisando una fattispecie di litisconsorzio necessario originario. L'accertamento del reddito societario e l'accertamento del reddito dei soci sono stati ritenuti "due facce della stessa medaglia" di conseguenza l'attività di accertamento che viene svolta nei confronti della società non può essere disgiunta da quella relativa ai soci poiché vi è unicità della materia imponibile se pure soggetta a diversa disciplina e sebbene la società non sia il soggetto passivo dell'imposta sui redditi. Ne consegue, sul piano processuale, 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. Fatta eccezione per il caso in cui i soci prospettino questioni personali. Di conseguenza al di fuori di quest'ultima ipotesi tutti i soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi. Tale decisione pur risalendo al 2008 vede tutt'ora la presenza di pronunce, anche recenti, della Suprema Corte laddove nei precedenti gradi di merito la suddetta interpretazione è stata disattesa e non è stata dunque applicata al caso concreto. Questo rivela ancora una certa difficoltà interpretativa/applicativa da parte dei Giudici di merito sul tema del litisconsorzio necessario. Di specifici casi in cui la Suprema Corte ha ritenuto sussistere o non sussistere il litisconsorzio necessario si tratterà nello specifico capitolo.

Art. 14 comma 2°. Questo comma prevede che il Giudice, qualora ravvisi la necessità del litisconsorzio, possa disporre che vengano chiamate in giudizio le parti che ritiene debbano partecipare al giudizio stesso, assegnando un termine perentorio entro il quale il contraddittorio va integrato. La norma non prevede quali siano le conseguenze nel caso in cui l'iniziativa del Giudice venga disattesa. Dovendosi ritenere applicabile la disciplina del Codice di Procedura civile, la quale prevede che il Giudice emetta una ordinanza con la quale ordina a una delle parti costituite di effettuare la chiamata del terzo in un termine perentorio stabilito. La conseguenza, nell'ipotesi in cui la chiamata non venga effettuata, è l'estinzione del processo. Diversamente se il terzo non si costituisce pur essendo stato regolarmente chiamato in causa il processo potrà procedere regolarmente e gli effetti si estenderanno anche al medesimo.

L'intervento volontario

Dell'intervento volontario si occupa il terzo comma dell'art. 14 nei casi in cui vi siano più destinatari dell'atto impugnato o più parti del rapporto tributario controverso.

Si discute quali possano essere gli interventi possibili nel processo tributario. Secondo alcuni orientamenti l'unica ipotesi di intervento volontario ammessa dall'art. 14 è quella

dell'intervento adesivo autonomo o litisconsortile. L'intervento volontario principale non sarebbe, invece, ammissibile in quanto finirebbe per spostare l'oggetto del giudizio.

La disciplina formale degli interventi

Tale disciplina è contenuta negli ultimi tre commi dell'art. 14 e si limita a regolare le formalità dei predetti.

Interessante è il sesto comma dell'art. 14 il quale esclude che venga rimesso in termini il contribuente che è intervenuto per chiamata su istanza di parte o volontariamente il quale non può più impugnare autonomamente l'atto se è già scaduto il termine dei 60 giorni (art. 21 D.Lgs 546/92). Tale previsione non riguarda il litisconsorte necessario il quale entra nel processo avendo salva ogni sua facoltà di difesa.

Casistica che esclude o ritiene sussistente il litisconsorzio necessario

a) Casi esclusi dal litisconsorzio necessario

- **Litisconsorzio tra soci o società di persone se il ricorso riguarda le sole sanzioni. Esclusione dal l.n**

In questo caso si è già espressa la Cassazione Sezione Tributaria con sentenza n. 19456 del 10.09.2009 laddove la stessa ha stabilito che il socio di società di persone che non abbia dichiarato, per la parte di sua spettanza, il reddito societario risultante dalla rettifica operata dall'amministrazione a carico della società risponde delle sanzioni per l'infedele dichiarazione, atteso che la loro applicazione trova causa nella dichiarazione di un reddito inferiore a quello imponibile e che il socio non può farsi scudo della società. Il ricorso proposto dal socio che impugni l'avviso di accertamento limitatamente all'applicazione delle pene pecuniarie deduce una questione di natura personale che, come tale, non rientra

nella fattispecie in cui va ravvisata la necessità di litisconsorzio necessario tra i soci e la società a base personale.

- **Impugnazione nei confronti del Concessionario. Legittimazione passiva dell'Ente titolare del tributo. Omessa chiamata in giudizio. Non sussistenza del litisconsorzio necessario**

Sulla non sussistenza del litisconsorzio necessario la Cassazione Civile Sez. V° con ordinanza 22.02.2019 n. 5292 (Pres. Di Iasi, rel. Penta) si è così pronunciata: *“Allorquando la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario, sul concessionario, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il Giudice tenuto a disporre d'Ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario (Sez. 5, sentenza n. 22939 del 30.10.2007, conf. Sez. 5, sentenza n. 10477 del 14.05.2014, e sez. ordinanza n. 10019 del 24.04.2018).* Nello stesso senso anche la successiva ordinanza del 22.02.2019 n. 5294 che ha ribadito il principio già precedentemente espresso.

- **Società di persone. Accertamento Iva per operazioni inesistenti che non impone il litisconsorzio tra le parti contraenti**

Sulla questione si è pronunciata la Cassazione Sezione Tributaria con sentenza 03.10.2014 n.20928 (in tema di cd “frodi carosello”) affermando il seguente principio: *“Nel processo tributario la circostanza che la pretesa fiscale trovi suo fondamento in operazioni soggettivamente inesistenti non determina un litisconsorzio necessario tra i soggetti dell'operazione, atteso che le fattispecie tributarie che originano le distinte pretese sono diverse e non riconducibili ad un medesimo fatto generatore di imposta, assumendo rilievo gli antefatti storici comuni ad entrambe le cause esclusivamente sul piano della prova e degli effetti riflessi che il relativo accertamento – contenuto nella*

sentenza passata in giudicato – può eventualmente spiegare nella differente causa, nonché dell’interesse a giustificare un eventuale intervento adesivo”.

- Impresa familiare

La Cassazione con Ordinanza n. 30842 del 22 dicembre 2017 ha ritenuto non sussistente il litisconsorzio necessario tra il titolare della impresa familiare e i familiari collaboratori. La vicenda trae origine da un accertamento con il quale veniva rettificato il reddito di una impresa familiare e contestate maggiori imposte per omessa rilevazione di costi e rimanenze. La Corte ha stabilito il principio per cui nel giudizio di impugnazione avverso l’avviso di accertamento concernente la rettifica del reddito di una impresa familiare non sussiste il litisconsorzio necessario tra il titolare dell’impresa familiare e i familiari che con il medesimo collaborano. Nel caso oggetto della pronuncia si trattava di un’impresa esercente l’attività di compravendita di auto usate. La Cassazione ha messo in evidenza come l’impresa sia di spettanza del titolare e i familiari rivestano unicamente il ruolo di collaboratori e non di contitolari della impresa. Di conseguenza i redditi non sono da considerare d’impresa e la stessa resta individuale con conseguente inapplicabilità della disciplina relativa alle società.

b) Casi che configurano il litisconsorzio necessario (tralasciando il caso ben noto di cui alla sentenza Sez.Un. 04.06.2008 n. 14815)

- Società di persone. Accertamento con un unico atto ai fini sia dell’Iva che dell’Irap. Sussistenza del litisconsorzio necessario

Con recente ordinanza la Corte di Cassazione (Cass. Civ. Sez. V, ordinanza 20.02.2019 n. 4929 Presidente Perrino, Relatore Ranaldi) si è espressa sul litisconsorzio in tema di società di persone anche con riferimento all’Iva in questi termini: *“l’accertamento di*

maggiore imponibile Iva a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso di impugnazione, la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dei soci, salvo che l'ufficio abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti ai fini anche di altre imposte (nella specie, Irap), fondati su elementi comuni, atteso che, in detta ipotesi, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile Iva non si sottrae al vincolo necessario del "simultaneus processus" per l'inscindibilità delle due situazioni in quanto insuscettibile di autonoma definizione (richiama sezione V ordinanza n. 6303 del 14.03.2018, Rv. 647467)". E la conseguenza in tal caso è stata una pronuncia di nullità dell'intero giudizio e pertanto la Corte ha cassato la sentenza impugnata e l'ha rimessa dinnanzi al Giudice di primo grado in altra composizione.

- Associazioni senza personalità giuridica

Litisconsorzio necessario nel caso di Irap che riguardi associazioni senza personalità giuridica, costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, le quali, ai sensi dell'art.3, comma 1, lett.b), del Dlgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – attraverso il rinvio espresso all'art. 5, comma 3, lett. C), del cennato drp n.917 del 1986 -, sono da ritenersi equiparate alle società semplici (in tal senso Cassazione Ordinanza 13 novembre 2018, n. 29128)

- Società di capitali ove i soci hanno optato per il regime della trasparenza

Nel caso di srl trasparenti la Corte di Cassazione con Ordinanza n. 4141 del 2 marzo 2015 ha ritenuto la sussistenza del litisconsorzio necessario di tutti i soci nelle controversie che abbiano ad oggetto la materia dei redditi di società di capitali nelle quali i soci abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, ai sensi dell'articolo 116 del DPR n. 917/1986, in considerazione dell'imputazione diretta, a ciascun socio, del reddito maturato in capo

alla società partecipata, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito medesimo.

- **Consolidato di gruppo**

Il litisconsorzio necessario è stato ritenuto applicabile anche al procedimento di accertamento di cui all'articolo articolo 40-*bis* del D.P.R. 600/1973, si applica (comma 1) alle società aderenti al cd. «consolidato nazionale» di cui agli articoli 117 e successivi del Tuir. Trattasi dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d) (in quest'ultimo caso devono realizzarsi le particolari condizioni stabilite dal comma 2 dell'articolo 117) della medesima norma, tra i quali sussista il rapporto di controllo di cui agli artt. 2359, co 1, n. 1) del c. c. (art. 117, co 1) e 120 del Tuir. Il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche spettano all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione da parte del soggetto sottoposto a verifica.

In particolare il par. 3.1, della circolare AdE 27/E/2011 ha chiarito che *“l'ufficio titolato all'emissione di tale atto è quello competente nei confronti della consolidata, o della consolidante per i redditi propri (...) così come desumibile dal combinato disposto del primo e secondo comma dell'articolo 40-bis”* D.P.R. 600/1973. Il procedimento di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale disciplinato dall'articolo 40-*bis* del D.P.R. 600/1973 prevede, nel caso di controllo dei redditi dichiarati dalla consolidata, l'emissione di un unico atto di accertamento indirizzato sia alla società consolidante che a quella consolidata.

Con l'atto di accertamento unico vengono, quindi, nella sostanza: rettificati i redditi propri delle società aderenti al consolidato nazionale, da indicare nelle dichiarazioni che ciascuna è tenuta a presentare.

L'unicità del procedimento è quindi garantita a priori dal fatto che vi sia coincidenza tra il soggetto destinatario delle rettifiche e la sua qualifica di consolidante.

Ciò conduce, inevitabilmente, ad un litisconsorzio necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito individuale e la consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento.

- **In tema di litisconsorzio necessario non rispettato nei precedenti gradi di merito e declaratoria di nullità. Sussistenza della violazione del litisconsorzio necessario, ma in presenza di alcuni presupposti superamento della pronuncia di nullità**

Interessante sotto questo profilo la recente ordinanza 8.03.2019 n. 6766 della Cassazione Civile Sez. VI° - V che ha ribadito un principio già precedentemente espresso dalla Suprema Corte laddove non ha ravvisato la violazione del litisconsorzio necessario nel caso in cui si siano celebrati separati giudizi da parte dello stesso Giudice conclusisi con identica motivazione e che vale la pena di riportare: *“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 litisconsorzi necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: 1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi; 2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i soci e, quindi, identità di difese; 3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; 4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici, in tal caso la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111 Cost, comma 2 e dalla Convenzione Europea*

dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, art. 6 e 13), 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” (Cass. n. 3830 del 2010) – “In tema di contenzioso tributario, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci comporta, in linea di principio la configurabilità di un litisconsorzio necessario, con l'obbligo per il Giudice, investito del ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, di procedere all'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. 546 del 1992, art. 14, pena la nullità assoluta del giudizio stesso; qualora, però l'avviso di accertamento sia stato impugnato autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso Giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con una identica motivazione, sì da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati, la Corte di Cassazione, dinanzi alla quale per la prima volta sia stata sollevata la questione della violazione del D.Lgs. n. 546/1992, può legittimamente disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi rispettata la ratio del litisconsorzio necessario” (Cass. n. 26648/2017).

La Cassazione ha pertanto ravvisato una fattispecie che sostanzialmente ha esonerato dalla rigida applicazione della regola della nullità dell'intero giudizio.

- Sulla necessità del litisconsorzio processuale anche ove non sussistente il litisconsorzio necessario

Sulla questione del litisconsorzio processuale si è pronunciata la Cassazione Civile Sez. V con ordinanza 08.03.2019 n. 6833 sul seguente caso: “*Nel contenzioso tributario in materia di impugnazione della cartella esattoriale, sussiste, anche in forza del D.Lgs.*

31.12.1992, n. 546, art. 53, comma 2, un litisconsorzio processuale nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, e determina l'inscindibilità delle cause anche ove non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale, con la conseguenza che l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il Giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti della parte pretermessa (cfr. Cass. 27.05.2015, n. 10934; Cass. 30.10.2018 n. 27616).

- **Con una recente Ordinanza la Cassazione ha ribadito la sussistenza del litisconsorzio necessario in tema di società di fatto anche quando la controversia verte sulla configurabilità o meno della fattispecie**

Sul litisconsorzio nel caso di società di fatto Cass. Civ. Sez. V Ordinanza 14.03.2019 n. 7228 (Presidente Perrino, Relatore Succio) la quale dopo aver richiamato l'accertamento in tema di società di persone e associazioni e l'attribuzione dei redditi per trasparenza ha affermato che: *“Il litisconsorzio necessario sussiste infatti anche quando, come nel caso in esame, la controversia verte sulla configurabilità o meno di una società di fatto, venendo in rilievo non solo nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, ma anche in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non resa nei confronti di tutti questi soggetti (cfr. Cass. 25 giugno 2014 n. 14387).”* Di conseguenza la Cassazione ha dichiarato la nullità dell'intero giudizio, ha cassato la sentenza e l'ha rinviata alla Commissione Tributaria Provinciale.

- **Sui limiti delineati dalla S.C. alla possibilità di costituire il litisconsorzio processuale in presenza di giudicati relativi a situazioni di litisconsorzio necessario**

In merito all'ostacolo all'attuazione del litisconsorzio processuale la Cassazione Civile Sezione V, Ordinanza 22.03.2019 n. 8186 ha precisato che: *“Nella specie, non hanno partecipato ai giudizi di merito di primo e secondo grado, relativi al ricorso n. 3207/2013, né la società né i soci an. e ss. con conseguente nullità di tali giudizi, svoltisi senza la partecipazione necessaria dei soci e della società. Infatti, nonostante l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio avverso l'avviso di accertamento da parte della società (n. 4594/2012), per tardività dello stesso, il litisconsorzio necessario deve ricomprendere anche la stessa. Solo il giudicato formatosi a carico di uno dei litisconsorti impedisce la concreta attuazione del litisconsorzio processuale (Cass. 06.06.2014 n. 12793, Cass. 21.05.2014 n. 11149, per cui il giudicato favorevole formatosi sull'impugnazione in favore della società non si estende ai soci il cui rapporto tributario è stato definito con altro giudicato, diretto, di contenuto contrario).”*

Conclusioni

Il litisconsorzio, specie quello necessario, non previsto nella normativa precedente è stato poi positivamente introdotto nel processo tributario a partire dal D.Lgs. 546/92. La sua ammissione è stata in un primo momento senza applicazioni pratiche, ma successivamente si è andata progressivamente affermando e sempre più numerosi sono stati i casi in cui ne è stata riconosciuta la esistenza. Certamente questo percorso non è terminato. La tutela di valori costituzionali e la piena attuazione del giusto processo potranno forse far scrivere nuovi capitoli a questo importante istituto.

Bibliografia

- BAFILE C., Il nuovo processo tributario, Padova, Cedam, 1994; BASILAVECCHIA M., Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario, Torino, Giappichelli, 2009;
- BATISTONI FERRARA F., BELLE' B., Diritto tributario processuale, Padova, Cedam, 2007; BELLAGAMBA G., Il contenzioso tributario. Dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, Utet, 1996;
- BELLE' B., Il processo tributario con pluralità di parti, Torino, G. Giappichelli Editore, 2002;
- BLANDINI M., Il nuovo processo tributario, Milano, Il Sole 24 Ore, 1996;
- BLANDINI M., Il processo tributario, Milano, Il Sole 24 Ore, 2002;
- CAMPEIS G., DE PAULI A., Il manuale del processo tributario, Padova, Cedam, 1996;
- CONSOLO C., Spiegazioni di diritto processuale civile. Profili generali, Padova, Cedam, 2006;
- D'ANGELO A., D'ANGELO B., Manuale del nuovo processo tributario con rassegna di giurisprudenza, Padova, Cedam, 1994;
- DRIGANI O., LUNELLI R., Guida al nuovo processo tributario, Milano, Ipsoa, 1996;
- FLESSATI B., Le parti del processo tributario, Torino, Utet, 2001;
- GERLIN T., GROSSO A., MARCHESE S., RAMONDA L., La riforma del processo tributario, Milano, Giuffré Editore, 1996; GILARDI G., LOI U., PATRONE G., SCUFFI M., Il nuovo processo tributario.
- Il D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 commentato per articolo, Milano, Giuffré Editore, 1993;
- GILARDI G., LOI U., SCUFFI M., Il nuovo processo tributario. Il D. Lgs. 31

- dicembre 1992, n. 546 commentato per articolo. Edizione riveduta e aggiornata con la L. 24/10/1996 n. 556 di conversione del D. L. 8/8/1996 n. 437, Milano, Giuffr  Editore, 199
- MARCHESELLI ALBERTO, Contenzioso Tributario, Ipsoa ed 2014.
- TESAURO F., Lineamenti del processo tributario, Rimini, Maggioli Editore, 1991;
- TESAURO F. (a cura di), Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Torino, Utet, 1998;
- TOSI L., VIOTTO A. (a cura di), Il nuovo processo tributario, Padova, Cedam, 1999.

Articoli

- Processo tributario, a cura di Nicola Sartori in Giurisprudenza italiana, luglio 2015.
- Rivista di giurisprudenza tributaria 6/2011, Escluso il litisconsorzio per l'accertamento dei redditi prodotti in forma associata, Accertamento dei redditi in forma associata: un criticabile ritorno alla pregiudizialit -dipendenza, con inammissibili ricadute sulla <<res iudicata>> di Laura Baccaglioni.
- L'accertamento Iva per operazione inesistente non impone il litisconsorzio tra le parti contraenti in Rivista di giurisprudenza tributaria n. 1/2015 – Gli incerti confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario di Franco Randazzo.
- Sanzione per infedele dichiarazione, definitivit  dell'accertamento unitario e litisconsorzio necessario di Giuseppe Scanu in Rivista di giurisprudenza tributaria 7/2010.
- L'unicit  dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle societ  di persone, dott. Francesco Zanetti in Dir. e Prat. Trib., 2009, 1/20025 nota a sent. Cass. Civ. Sez. Unite Sent., 04/06/2008, n. 14815.

- Ancora sul ricorso collettivo – cumulativo nel processo tributario e sulle sue condizioni di ammissibilità, dott. Chiara Spaccapelo in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, 5, 21127.
- Il litisconsorzio nel processo tributario quale strumento di tutela e mezzo per assicurare il giusto riparto della spesa pubblica. Prof. Mauro Travaglione in *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 2, 908.
- Le dibattute dinamiche sostanziali, procedimentali e processuali in tema di imposizione in capo ai soci delle società di persone, dott. Patrizia Accordino in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 5, 1966.
- A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?) (Nota a Cass. sez. un. 4 giugno 2008, n. 14815), prof. Mario Nussi in *Rivista di Giurisprudenza Italiana* 2008, n.9 Ipsoa.

Sentenze

- Cass. Sez. Un., n. 1052 del 18.01.2007;
- Cass. Sezione V, sentenza n. 22939 del 30.10.2007;
- Cass. n. 3830 del 2010;
- Cass. n. 10644 del 27.05.2013;
- Cassazione n. 15189 del 18.06.2013;
- Cass. Sezione V, sentenza n. 10477 del 14.05.2014;
- Cass. n. 11149 del 21.05.2014.
- Cass. n. 12793 del 06.06.2014;
- Cass. n. 14387 del 25.06.2014;
- Cass. Sez. Trib., sentenza n. 20928 del 03.10.2014;
- Cass., ordinanza n. 4141 del 02.03.2015;
- Cass. Sezione V, ordinanza n. 30842 del 22.12.2017;
- Cass. n. 26648 del 2017;
- Cass. Sezione V, ordinanza n. 6303 del 14.03.2018;
- Cass. Sezione V, ordinanza n. 10019 del 24.04.2018;
- Cass., ordinanza n. 2918 del 13.11.2018;
- Cassazione Civile Sezione V, n. 4193 del 13.02.2019;

- Cass. Sezione V, ordinanza n. 4929 del 20.02.2019;
- Cass. Civ. Sezione V ordinanza n. 5292 del 22.02.2019;
- Cass. Civ. Sezione VI – V, n. 6766 del 08.03.2019;
- Cass. Sezione V, ordinanza n. 6833 del 08.03.2019;
- Cass. Civ. Sez. V, ordinanza n. 7228 del 14.03.2019;
- Cass. Sez. V, ordinanza n. 8186 del 22.03.2019.

Normativa

- DPR del 29.09.1973 n. 600. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- Decreto Legislativo del 31.12.1992 n. 546. Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della Legge 30.12.1991, n. 413;
- Decreto Ministeriale del 23.04.2004. Disposizioni applicative del regime di tassazione per la trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli artt. 115 e 116 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi;
- Decreto Ministeriale del 09.06.2004. Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi;
- Decreto Legislativo 18.01.2005 n. 247. Disposizioni correttive ed integrative al D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie;

Prassi

- Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 04.08.2004. Approvazione del modello per la “comunicazioni relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali”, con relative istruzioni per la compilazione;

- Provvedimento Direttore dell’Agenzia delle Entrate 29.10.2011. Approvazione del modello per l’istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall’attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale previsto dal comma 3 dell’art. 40-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29.09.1973, n. 600, modalità di presentazione e conseguenti attività dell’ufficio competente.
- Circolare del Dir. AA.GG. e Cont. Trib. n. 98/E – II – 3 – 1011 1996. La nuova disciplina del processo tributario.
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 49/E – 2004. Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali. D. Lgs. 12.12.2003, n. 344.
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 53/E 2004. Circolari IRES / 6 – Il consolidato nazionale. D. Lgs. 12.12.2003, n. 344.