

# L'ISTITUTO DEL LITISCONSORZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEL RECENTE ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

MAURIZIO VILLANI

AVVOCATO TRIBUTARISTA IN LECCE - PATROCINANTE IN CASSAZIONE

## SOMMARIO:

1. Premessa.
2. L'istituto del litisconsorzio.
3. Le molteplici fattispecie di litisconsorzio necessario.
4. Il recente orientamento giurisprudenziale.
5. Conclusioni.

## 1. PREMESSA

Nel giudizio promosso avverso l'atto di accertamento emesso nei confronti di società di persone, ricorre l'ipotesi di litisconsorzio necessario. Motivi di ragionevole durata del processo impongono sia il rispetto delle norme processuali, che obbligano il giudice a porre rimedio, sia l'esigenza di evitare "un inutile dispendio di energie processuali" al fine di attuare una "ragionevole durata del processo e conciliare le diverse esigenze; le eccezioni di litisconsorzio vanno risolte non con la nullità degli atti e ripristino della causa in 1° grado, ma con la riunione".

Quelle riportate sono le interessanti conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione nel procedimento conclusosi con sentenza n. 22122 del 29 ottobre 2010. Certo non si può nascondere l'apparente rottura che la Corte attua rispetto ai precedenti orientamenti anche a Sezioni Unite<sup>1</sup> che la chiamavano a dirimere controversie tributarie in cui una delle parti eccepeva la mancata chiamata di tutti i soggetti coinvolti nel giudizio. La maggior parte delle controversie, infatti, si concludevano con sentenza dichiarativa di nullità degli atti processuali e contestuale rimessione della causa al giudice di 1° grado.

## 2. L'ISTITUTO DEL LITISCONSORZIO

Prima di analizzare il processo logico che ha portato i giudici di Cassazione a emanare la sentenza in commento, occorre un'attenta disamina degli istituti coinvolti.

Il litisconsorzio (c.d. comunanza della lite) è regolato dal-

l'art. 14 del D.Lgs. n. 546/92, il quale stabilisce 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". La previsione normativa è chiaramente mutuata dalle regole processuali del diritto civile<sup>2</sup>.

Il litisconsorzio sussiste se l'oggetto del ricorso concerne in modo inscindibile più soggetti, ossia se il ricorso deve essere proposto congiuntamente da o nei confronti di più soggetti. La fattispecie, pertanto, si concretizza ogni qual volta la sentenza debba provvedere necessariamente e in modo indivisibile nei confronti di più soggetti e, quindi, gli effetti della pronuncia di merito investono inevitabilmente tutte le parti.

Diverso il discorso per i casi di litisconsorzio facoltativo, dove la pluralità delle parti è solo eventuale: la pronuncia può utilmente regolare i rapporti tra alcune delle parti lasciando impregiudicata la posizione delle altre.

Per quanto concerne il vizio da cui è affetta la sentenza non pronunciata nei confronti di tutte le parti necessarie, si può affermare che nei casi di litisconsorzio necessario la sentenza emessa solo verso alcuni dei soggetti coinvolti è *inuliter data* (*rectius*: nulla), ossia è insuscettibile di produrre effetti anche riguardo coloro nei cui confronti è stata pronunciata; infatti, tutti i soggetti coinvolti ovvero titolari della situazione inscindibile devono essere chiamati in causa successivamente.

La sentenza viziata, essendo nulla, è destinata a produrre effetti al passaggio in giudicato in applicazione della regola dell'assorbimento dei vizi di nullità in motivi d'impugnazione; è salva l'efficacia della sentenza passata in giudicato per le parti nei cui confronti è pronunciata<sup>3</sup>.

La violazione del litisconsorzio rimane sanata dal passaggio in giudicato della sentenza e anziché comportare l'inefficacia della sentenza anche nei confronti delle parti, ne comporta solo l'inefficacia nei confronti dei litisconsorti pretermessi.

Il litisconsorzio necessario, pertanto, può essere rilevato quando la sentenza per la natura del rapporto sostanziale dedotto in giudizio, è di per sé idonea a spiegare i propri effetti anche nei riguardi delle sole parti presenti, se al processo non sono chiamati a partecipare tutti i soggetti di tale rapporto.

L'obbligatorietà del litisconsorzio, quindi, si ha per espressa previsione di legge quando la domanda è diretta ad una pronuncia destinata a costituire, modificare o estinguere uno stato o un rapporto unico fra più persone.

### 3. LE MOLTEPLICI FATTISPECIE DI LITISCONSORZIO NECESSARIO

Al contrario di quanto si possa pensare, le fattispecie concrete in cui può ravvisarsi un'ipotesi di litisconsorzio necessario in ambito tributario sono in realtà molteplici.

Una prima, e forse più significativa ipotesi, è quella che si delinea tra società di persone e soci in sede di determinazione del reddito Ires (in capo alla società) ed Irpef (in capo ai singoli soci). L'esame porta a ritenere che i redditi delle società di persone (che hanno optato per il regime di trasparenza), aventi nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione e, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, le dichiarazioni presentate dalle suddette società producono effetti ai fini dell'imposta locale sui redditi da esse dovuta ed ai fini delle imposte sui redditi dovute dai soci. Pertanto, l'accertamento unitario compiuto dall'Amministrazione finanziaria deve produrre effetti vincolanti anche nei confronti dei soci, diversamente sarebbe come se il legislatore avesse statuito, né più né meno, che l'accertamento dei redditi delle società di persone vada eseguito non già unitariamente nei confronti di esse, bensì direttamente ed esclusivamente nei confronti dei singoli soci.

Anche nelle controversie aventi ad oggetto la determinazione della quota di partecipazione di una società di persone è possibile ravvisare l'istituto in esame. In questo caso, se un singolo socio di una società di persone contesta la propria quota di partecipazione e, quindi, l'ammontare del reddito a lui imputato in sede di accertamento, non può non ravvisarsi l'imprescindibilità della partecipazione in giudizio di tutti i soci della società.

Altre fattispecie di litisconsorzio necessario (c.d. attive), possono riscontrarsi nelle controversie catastali quando l'unità immobiliare appartenga in comproprietà a più soggetti; le controversie aventi ad oggetto quote di comproprietà di beni immobili raffigurerebbero, infatti, l'ipotesi di litisconsorzio necessario<sup>4</sup>.

Analogamente nelle ipotesi in cui la legittimazione attiva si trasmetta agli eredi a seguito della morte del *de cuius* ai sensi dell'art. 10 del c.p.c. Tra le ipotesi di litisconsorzio necessario, quest'ultima rappresenta una necessità di natura processuale; infatti, la situazione scaturita dalla morte del contribuente in corso di giudizio non può che portare alla trasmissione della legittimazione passiva e conseguentemente ad un necessario litisconsorzio per motivi puramente processuali.

Dottrina e giurisprudenza hanno, poi, elaborato alcuni ca-

si di litisconsorzio (c.d. passivo) nelle controversie promosse dal sostituto nei confronti del sostituto d'imposta per pretendere il pagamento anche di quanto versato a titolo di ritenuta d'acconto; queste fattispecie rappresenterebbero, secondo la giurisprudenza di Cassazione<sup>5</sup>, l'unico esempio di litisconsorzio necessario direttamente riconducibile al diritto tributario.

Infine, si segnala il caso di controversie tra Amministrazione finanziaria e sostituto sulla tassabilità di alcune somme pagate dal sostituto, in cui quest'ultimo deve intervenire come litisconsorte necessario<sup>6</sup>.

Inoltre, ai sensi dell'art. 103 c.p.c., richiamato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 546/92, è ammesso il litisconsorzio facoltativo iniziale ovvero il ricorso collettivo, ad esempio, in tema di ricorso unico presentato dall'acquirente e dal venditore destinatari dell'avviso di rettifica ai fini dell'imposta di registro. Il ricorso collettivo, infatti, esprime singole azioni autonome, inserite in un unico ricorso ma implicanti la soluzione di identiche questioni.

Pertanto, il litisconsorzio di cui all'art. 102, c.p.c., al quale fa implicito riferimento il primo comma dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, è il c.d. litisconsorzio necessario che si verifica nei casi previsti dalla legge o qualora l'oggetto del ricorso sia tale da rendere efficace la decisione giudiziale solo se pronunciata nei confronti di tutti i soggetti interessati: questa circostanza determina la previa verifica di tutti i soggetti inscindibilmente collegati all'azione proposta, in quanto gli stessi sono parti necessarie del procedimento giudiziale, con la conseguenza che il ricorso deve essere proposto e notificato anche nei loro confronti.

In mancanza di tale previa verifica, l'integrazione del contraddittorio è ordinata, ai sensi del comma 2 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/92, dal collegio giudicante tramite la chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza, ovvero mediante spontanea costituzione in giudizio delle parti: se nei confronti di quest'ultime l'atto impositivo è già divenuto definitivo nelle more dell'integrazione del contraddittorio, si ritiene che l'impugnativa proposta dagli stessi dovrà essere limitata ai motivi dedotti dalle parti originarie, essendo loro preclusa una impugnativa più ampia<sup>7</sup>.

La chiamata in causa è compiuta dalla parte che ha interesse alla prosecuzione del processo, attraverso la notificazione del ricorso introduttivo del giudizio, unitamente al provvedimento della Commissione che ordina l'integrazione del contraddittorio.

In seguito, il ricorso dovrà essere depositato in giudizio a cura della parte che ha eseguito la notificazione entro il termine perentorio fissato dal giudice, il quale, verificata la regolarità della notificazione del ricorso al litisconsorte, fisserà la data dell'udienza di trattazione, che sarà comunicata alle parti a cura della segreteria della Commissione. In caso di mancata integrazione del contraddittorio, il processo si estingue ai sensi dell'art. 45, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

Pertanto, il vizio di mancata costituzione del contraddittorio può essere sanato tramite l'intervento spontaneo nel

giudizio dei litisconsorti pretermessi, ovvero per impulso dell'organo giudicante o, ancora, su eccezione di parte, mediante la chiamata in causa degli stessi ad opera della parte interessata entro il termine fissato dalla Commissione<sup>8</sup>. Come detto, il mancato rispetto dell'ordine imposto dal giudice comporta l'estinzione del processo<sup>9</sup>. L'eventuale sentenza emanata a contraddittorio non integrato è annullabile ed il vizio è rivelabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo comportando il rinvio della causa al giudice di fronte al quale si è manifestato il vizio<sup>10</sup>.

#### 4. IL RECENTE ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

Analizzate le cause che possono portare ad una fattispecie di litisconsorzio necessario, risulta opportuno comprendere come la giurisprudenza si sia orientata nel corso degli anni allorché è stata chiamata a pronunciarsi su tali fattispecie. Tra i numerosi arresti giurisprudenziali, la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 14815/2008 ha espunto ogni dubbio in ordine all'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario.

A tale proposito, oltre alla sentenza succitata, diverse pronunce della Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>11</sup> hanno ritenuto che l'ambito del litisconsorzio necessario originario di cui al citato art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992 è più ristretto dell'omologa previsione di cui all'art. 102 c.p.c., riguardando il primo unicamente l'ipotesi in cui "l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella 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 autoritario impugnato"<sup>12</sup>. Deve esservi necessariamente la "inscindibilità della causa tra più soggetti, determinata dall'oggetto del ricorso".

La giurisprudenza in materia sembrava quindi orientata conformemente nel considerare nullo il procedimento avvenuto a contraddittorio incompleto, privo cioè di tutti i soggetti che necessariamente devono essere parte del processo. Come anticipato, i principi enunciati con la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 14815/08 stabiliscono che, in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e dei soci delle stesse, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, comporta che il ricorso tributario proposto anche da uno dei soci della società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo che questi non prospettino questioni personali. Pertanto, la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, ma tutti devono essere parte dello stesso procedimento. Una simile controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posi-

zione debitoria, ma gli elementi comuni alla fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio. Pertanto, l'opposizione proposta con ricorso anche da uno soltanto dei soci della società, esige l'integrazione del contraddittorio<sup>13</sup>. In effetti, la recente sentenza in commento<sup>14</sup> sembra inizialmente riaffermare questo principio salvo, poi, mossa forse da esigenze diverse, intraprendere una strada differente nel tentativo di conciliare il principio anzidetto con un altro principio in più occasioni affermato dalla Corte. Infatti, i supremi giudici cercano, forse senza riuscirci, di far coesistere all'interno di un unico ragionamento logico il principio del litisconsorzio necessario con quello dell'economia processuale, più volte affermato dalla Corte anche a Sezioni Unite.

Nel caso specifico, osservando quanto stabilito dalle sezioni unite della Cassazione nella già citata sentenza n. 14815/2008, non essendosi formato un litisconsorzio necessario (con la chiamata in causa congiunta di tutti i soci della società), il processo non poteva utilmente essere proseguito, con la conseguente nullità di tutti i precedenti gradi di processo per difetto d'integrità del contraddittorio. Tuttavia, il rispetto di tale principio doveva, secondo l'*iter* logico sviluppato dai giudici, essere correlato con il principio espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 26373/08<sup>15</sup> che impone il diritto ad una equa sentenza in tempi ragionevoli limitandosi ad intimare la sola ricomposizione dell'unicità della causa.

Effettivamente, la norma prescritta dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosce ad ogni persona il diritto a un equo e giusto processo che si risolva in un tempo ragionevole; anche l'articolo 111 della Carta costituzionale, così come novellato dalla legge costituzionale n. 2/99 riconosce "il diritto alla ragionevole durata del processo".

Pertanto, l'applicazione dei due principi, avrebbe consentito ai giudici di superare (o aggirare) l'obbligo<sup>16</sup> di annullare le decisioni di merito con rinvio ai giudici di primo grado per celebrare la causa con l'intervento simultaneo di tutti i ricorrenti.

Infatti, nella sentenza n. 22122/2010 in commento si legge che "la declaratoria di nullità dei processi non può essere pronunciata perché una siffatta declaratoria porterebbe unicamente alla celebrazione formale di un *simultaneum processus* ma, nella sostanza, determinerebbe un inutile dispendio di energia processuale".

In sostanza, secondo il processo cognitivo elaborato dai giudici della Suprema Corte, l'applicazione coordinata dei due principi sanciti nelle sentenze rese a Sezioni Unite<sup>17</sup> consentirebbe di evitare la dichiarazione di nullità dei pregressi gradi di giudizio e la conseguente rimessione della causa ai giudici di primo grado.

Secondo i giudici, infatti, sottraendo il giudizio della causa ad una nuova disamina (questa volta a contraddittorio integrato) si eviterebbe un ritardo nell'emanazione della sentenza, unica conseguenza della declaratoria di nullità del giudizio e conseguente rimessione del giudizio in primo grado. La ricomposizione della lite e l'attuazione del litisconsorzio può, sempre secondo la Corte, concretizzarsi con la riunione dei processi.

A ben vedere, però, la riunione dei processi<sup>18</sup> è una previsione normativa con finalità diverse rispetto a quelle del litisconsorzio necessario<sup>19</sup>.

Infatti, la riunione dei processi, benché garantisca la presenza di tutte le parti coinvolte nella materia del contendere, non prevede la nullità dei pregressi gradi di giudizio né, di conseguenza, il riesame della controversia innanzi al giudice di primo grado, ma la semplice riunione e prosecuzione della stessa dinanzi al giudice che ne ordina la riunione.

In sostanza, la Corte di Cassazione motiva la sua decisione sulla scorta di un'analisi della specifica fattispecie concreta. Analizzando la motivazione della sentenza, al punto "E" si legge: "nella concreta complessiva fattispecie caratterizzata ... dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto sia dell'atto impositivo notificato alle altre parti che delle difese processuali svolte dalle stesse nonché dalla identità oggettiva ... dei ricorsi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci, quindi identità di difese, la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità di tutti i dodici processi in conseguenza unicamente dell'inosservanza, da parte di detti giudici di merito, del loro obbligo di disporre la riunione dei processi ... per aver ciascuno di tali processi ... ad oggetto l'esame di una fattispecie connotata da vicolo litisconsortile necessario originario, non può essere pronunciata perché una siffatta declaratoria porta unicamente alla celebrazione di un *simultaneum processus*, ma nella sostanza porta ad un inutile dispendio di energie processuale per conseguire l'osservanza di formalità realmente superflue". In sostanza i giudici, pur ravvisando nel caso di specie un vincolo litisconsortile necessario originario, non ritengono necessario dichiarare la nullità dei pregressi gradi di giudizio nonché la conseguente rimessione della causa al giudice di primo grado, in quanto in tal modo si ritarderebbe inutilmente la decisione della controversia. Per i supremi giudici, invece, la semplice riunione dei processi garantirebbe comunque il rispetto dei principi e dei diritti<sup>20</sup> dei soggetti coinvolti nella controversia, evitando in tal modo "un inutile dispendio di energie processuali".

## 5. CONCLUSIONI

L'importante principio fornito dalla Corte di Cassazione traccia una nuova lettura dell'istituto del litisconsorzio ne-

cessario nel processo tributario, prevedendo non la nullità dei pregressi gradi di giudizio e rimessione della controversia ai giudici di primo grado, ma la semplice riunione dei processi in tutti quei casi in cui "il medesimo giudice ha esaminato in maniera strettamente coordinata e contestualmente consequenziale la controversia sui rapporti della società e dei soci", salvaguardando in tal modo il principio dell'unitarietà dell'accertamento, già oggetto di pronuncia della stessa Corte di Cassazione<sup>21</sup>, ed ottenendo da un lato la sostanziale unicità della causa e quindi della decisione, e dall'altro un risparmio di energie processuali evitando un inutile ritardo nella decisione.

Dalla disamina della sentenza oggetto di trattazione si nota una rottura rispetto ai precedenti orientamenti in materia. Segno, forse, di una maggiore attenzione che i giudici della Suprema Corte hanno deciso di riservare ad un istituto processuale ritenuto forse ancora acerbo per il processo tributario, ma che ha senz'altro prodotto principi di natura giurisprudenziali (come quelli enunciati nella sentenza n. 14815/2008) di estrema rilevanza che portavano, nella sostanza, all'opportunità di ottenere un "nuovo processo".

Probabilmente, è proprio verso quest'ultimo effetto che i giudici hanno concentrato la loro attenzione, cercando di elaborare un ragionamento adatto alla salvaguardia e al rispetto dell'applicabilità del litisconsorzio in una situazione sostanziale plurisoggettiva ma, allo stesso tempo, evitando la strumentalizzazione dell'istituto (attuato, è bene dirlo, indifferentemente da entrambe le parti coinvolte) che, evidentemente, stava conducendo verso una pericolosa alterazione della reale funzione della norma: non più invocata in effettive situazioni sostanziali plurisoggettive, ma utilizzata ai soli fini di strategia processuale.

## NOTE

<sup>1</sup> Cass. civ., SS.UU., sent. n. 14815/2008.

<sup>2</sup> Art. 102 c.p.c.

<sup>3</sup> PROTO PISANI, *Appunti sul litisconsorzio necessario e sugli interventi*, in Riv. dir. proc., 1994, pag. 360.

<sup>4</sup> Cass. civ., SS.UU., sent. n. 1052/2007.

<sup>5</sup> Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 2011/1989.

<sup>6</sup> Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 12991/99.

<sup>7</sup> C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, pag. 58 e segg.

<sup>8</sup> FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, pag. 267 e segg.

<sup>9</sup> Ex art. 45, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>10</sup> Ex art. 59, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>11</sup> Tra le altre, si segnalano le sentenze n. 52/2007 e n. 1056/2007.

<sup>12</sup> Cass., sent. n. 14815/2008, già citata.

<sup>13</sup> Art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>14</sup> Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 22122/2010.

<sup>15</sup> Vedi anche: Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 26373/08; Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 18410/09.

<sup>16</sup> Imposto dall'art. 14 del D.Lgs. n. 546/92.

<sup>17</sup> Cass. civ., SS.UU., sent. n. 14815/08; Cass. civ., Sez. trib., sent. n. 26373/08.

<sup>18</sup> Art. 29 del D.Lgs. n. 546/92.

<sup>19</sup> Art. 14 del D.Lgs. n. 546/92.

<sup>20</sup> Ex art. 101 c.p.c.; art. 111 Cost., comma 2; art. 24 Cost.

<sup>21</sup> Cass. civ., SS.UU., sent. n. 14815/08, già citata.