Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il litisconsorzio necessario nel contenzioso tributario: un lungo percorso verso il suo concreto riconoscimento

Relatore
Antonio Viotto

Correlatore
Maurizio Interdonato

Laureando
Elena Borsatto
Matricola 815818

Anno Accademico
2011 / 2012

INDICE

Introduzione 1

Capitolo 1 – Litisconsorzio necessario: dal processo civile al processo tributario

1.1. Art. 102 c.p.c.: il litisconsorzio necessario nel codice di rito 5

1.2. Art. 14 Decreto Legislativo n. 546/1992: il litisconsorzio necessario tributario 7

1.3. Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria 17

1.4. Difficile operatività dell'istituto fino alla svolta della sentenza n. 14815/2008 26

Capitolo 2 – Litisconsorzio necessario nelle società di persone

2.1. Disciplina delle società di persone e suo excursus storico 31

2.2. Sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 14815 del 4 giugno 2008 40

2.3. Riflessioni in merito alla sentenza n. 14815/2008 48

2.4. Ulteriori aspetti 53

Capitolo 3: Litisconsorzio necessario nel consolidato nazionale

3.1. Istituto del consolidato nazionale 60

3.2. L'accertamento nel consolidato nazionale fino al 31/12/2010 71

3.3. La svolta dal 1° gennaio 2011: verso il litisconsorzio necessario 80

3.4. Le procedure di adesione dal I° gennaio 2011 85

3.5. Riflessioni 89

Capitolo 4: Altre fattispecie di ricorso al litisconsorzio necessario

4.1. Società di capitali o a ristretta base societaria che optano per la trasparenza societaria 93

4.1.1. Disciplina della trasparenza fiscale 93

4.1.2. Disposizioni in materia di accertamento 96

4.2. Società tra professionisti 100

4.2.1. Evoluzione di tale tipologia societaria 100

4.2.2. Le associazioni professionali e le società tra professionisti nel contenzioso tributario 103

4.2.3. Una fattispecie particolare: la società tra avvocati 105

4.3. Società di fatto 107

4.4. Impresa familiare 110

Conclusioni 111

Bibliografia 115

Ringraziamenti 136

Ai miei genitori e a mio zio,
perché siete un grande
esempio di forza e coraggio.

INTRODUZIONE

Tema centrale del presente lavoro è l'istituto del litisconsorzio necessario nel processo tributario, come regolato dal D. lgs. n. 546/1992 e come applicato dalla giurisprudenza nel corso degli anni.

Il legislatore, in particolare, ha accolto le indicazioni contenute nella legge delega n. 413/1991 e ha formulato la disciplina sulla base di quella contenuta nel codice di rito all'art. 102 c.p.c. Il litisconsorzio necessario nasce infatti in ambito processualcivilistico per una più facile gestione dei rapporti plurisoggettivi, proprio per tale ragione si è deciso di avviare lo studio della fattispecie da qui, analizzando dapprima i caratteri generali, quali la necessaria compresenza di tutti i soggetti interessati e l'integrazione del contraddittorio, per poi constatare come il legislatore del Decreto abbia di fatto modulato il contenuto della disciplina alla specialità del contenzioso tributario.

L'attenzione si è quindi rivolta al tenore letterale dell'art. 14 del D. lgs. 546/1992, al fine di individuare il campo di applicazione dell'istituto, ponendo particolare interesse all'oggetto del ricorso e all'inscindibilità di cui al I comma. In tale ambito si è riscontrato un notevole contributo della dottrina e della giurisprudenza non rinvenendo nel dato normativo alcun specifico riferimento. Assume particolare importanza anche il contenuto del II comma ove si prescrive, a tutela del principio del contraddittorio (art. 101 c.p.c.), la necessaria chiamata in causa dei soggetti pretermessi, onere che grava sulla parte ricorrente in ottemperanza dell'ordine emanato dal giudice. Si tratta di una previsione che se non osservata comporta importanti ricadute: l'omissione del contribuente si tradurrà nell'estinzione della causa, mentre quella del giudice nell'inefficacia della sentenza. Il resto della disposizione si occupa di definire le modalità di costituzione in giudizio dei soggetti chiamati in causa, di limitare le facoltà per le parti rimaste inerti, di disciplinare l'intervento volontario.

E' stato poi affrontato il controverso rapporto tra solidarietà tributaria e litisconsorzio, due concetti all'apparenza simili che all'inizio avevano fatto supporre una concreta applicazione del secondo in ipotesi di obbligazioni solidali. Orientamento che ha conosciuto poi una sostanziale inversione di tendenza sancendosi, viceversa, una netta separazione tra i due istituti innanzi menzionati. Infatti, con l'estensione alla solidarietà tributaria dei principi civilistici, si è guardato all'obbligazione tributaria non più come un rapporto inscindibile, quanto piuttosto come un fascio di rapporti autonomi,

derivando quindi la possibilità per il singolo coobbligato di far ricorso autonomamente, superando l'incostituzionale principio della supersolidarietà tributaria. Proprio in tema di obbligazioni solidali tributarie ha destato numerose perplessità il contenuto di una nota sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite (n. 1052/2007) destinata a mettere in discussione i risultati fino a quel momento raggiunti. Si vedrà come di fatto sia rimasta isolata nel suo genere, con il pregio di aver apportato ulteriori elementi utili alla definizione dell'istituto.

Dalla sua introduzione nel 1992, il litisconsorzio necessario è stato oggetto di numerosi contributi dottrinali e giurisprudenziali che, seppur importanti dal punto di vista sostanziale della disciplina, facevano emergere l'astrattezza dell'istituto e l'incapacità di rinvenire nella realtà situazioni concrete ove poterlo applicare. È per tale ragione che per oltre un decennio il litisconsorzio era impiegato unicamente nelle questioni catastali, ma la portata della norma sembrava essere assolutamente superiore. Si deve così il merito alla Corte di Cassazione che nel 2008 prende posizione e ne riconosce il ricorso in ambito di società di persone. In realtà la Suprema Corte fa proprie le sentenze già pronunciate e costruisce un percorso logico atto a sostenere il necessario utilizzo dell'istituto in ipotesi di accertamenti unitari di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973. Un risultato questo auspicato da molti date le numerose difficoltà riscontrate proprio in ambito di società personali. Molto acceso il dibattito concernente la necessaria notifica o meno dell'accertamento unitario ai singoli soci; la facoltà di questi di poterlo concretamente impugnare; la possibilità di esperire delle proprie difese; come coniugare le scelte operate dalla società con quelle dei soci. Tutte questioni discusse molto a lungo: si ricordi ad esempio l'importanza del contributo offerto dal Consiglio di Stato. Interrogativi che hanno trovato risposta certa nella sentenza n. 14815 della Corte di Cassazione che ha superato altresì la problematica inerente la riunione dei giudizi pendenti innanzi commissioni diverse. Tanto numerosi sono gli spunti offerti da questa pronuncia, che infatti è stata analizzata nella sua interezza, quanto rilevanti sono gli effetti che essa ha generato sui processi in corso, tanto che è emerso l'interesse di verificare quali soluzioni siano state individuate al fine di evitare, ove possibile, ulteriori lungaggini. Oltre a quello che si è già detto, la pronuncia in esame ha il pregio di aver aperto di fatto la strada all'utilizzo del litisconsorzio necessario in diverse altre situazioni. Si è quindi deciso di analizzare una fattispecie piuttosto complessa quale

quella del consolidato nazionale, articolata sia sotto il profilo della disciplina, quanto dell'accertamento. Quest'ultimo ha conosciuto una modifica di non poco momento proprio di recente, era emersa infatti l'incapacità di questo, nella sua iniziale formulazione, di riuscire a gestire in maniera razionale il rapporto consolidante-consolidata. Ancora una volta notevoli erano le difficoltà nel coniugare le difese esperite nei due diversi livelli; vi era poi il rischio che la mancata impugnazione dell'accertamento di primo livello, divenuto perlopiù un atto di mera liquidazione, disperdesse nel nulla i risultati conseguiti dalla consolidata; senza poi dimenticare il timore che il riconoscimento di una minor perdita si traducesse in tutta una serie di rettifiche concernenti gli esercizi successivi a quello oggetto di accertamento. Il legislatore resosi conto di queste problematiche, e allo stesso tempo guardando alle società di persone, ha deciso di intervenire introducendo l'anello mancante della catena, ossia la predisposizione dell'accertamento unitario ai sensi dell'art. 40-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e la previsione di consolidante-consolidata quali litisconsorti necessari. Semplificazioni si sono avute anche per quanto attiene l'iter accertativo, con la previsione di un solo ufficio competente della questione. Tutte modifiche di rilievo che hanno concretamente migliorato la gestione del contenzioso nel consolidato nazionale.

Come si può vedere l'elemento comune alle due fattispecie è l'accertamento unitario e a questo necessariamente si ricollega una situazione giuridico-sostanziale di tipo plurisoggettivo. Si è deciso quindi di seguire questo filo conduttore al fine di individuare le altre ipotesi cui concretamente ricorrere al litisconsorzio. Ecco allora che analogamente alle società di persone vi sono le società di capitali o a ristretta base societaria che optano per la trasparenza fiscale, tenendo ben a mente la peculiarità che queste presentano connessa alla personalità giuridica di cui gode la società partecipata. Accanto a queste vi sono poi le società tra professionisti e la sotto categoria di quelle tra avvocati; la particolarità delle società di fatto e delle imprese familiari. Ad una più attenta analisi emerge quindi un altro elemento di comunanza, ossia l'applicazione del principio della trasparenza fiscale che comporta la diretta imputazione del reddito prodotto ai singoli soci, indipendentemente dall'effettiva percezione.

Come si può notare il litisconsorzio ha conosciuto fasi molto diverse tra loro, finché non è stata sancita in concreto la sua presenza nel panorama del contenzioso tributario. Si è trattato di un percorso in crescendo, legato in parte ad una sempre più approfondita

conoscenza dell'istituto e al superamento di riscontrate difficoltà in numerosi ambiti dell'accertamento societario.

Quanto esposto in precedenza rappresenta l'impostazione seguita nel presente lavoro, con la finalità di associare ad una compiuta disamina della norma, l'esposizione di soluzioni giurisprudenziali di corretta applicazione dell'istituto al caso concreto.

Capitolo I

LITISCONSORZIO NECESSARIO: DAL PROCESSO CIVILE AL PROCESSO TRIBUTARIO

1.1. Art. 102 c.p.c.: il litisconsorzio necessario nel codice di rito

Oggetto di analisi di questo scritto è l'istituto del litisconsorzio necessario nell'ambito del processo tributario. A tal fine è opportuno ricordare che il legislatore tributario ha mutuato tale concetto dal diritto processuale civile, risulta quindi necessario iniziare la nostra analisi proprio dall'art. 102 c.p.c., il quale, al I comma, afferma che *"se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo"*. Il primo dato che emerge è, quindi, un processo costituito da almeno tre soggetti colegittimati ad agire o essere convenuti in giudizio. La norma in commento prosegue, poi, al II comma: *"se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito"*. La pretermissione di un litisconsorte necessario obbliga il giudice all'integrazione del contraddittorio, la mancanza di questa comporta l'estinzione subitanea del processo *ex* art. 307 c.p.c. (per inattività delle parti). Questo perché l'ordine di integrazione è da un lato un atto dovuto al quale il giudice deve ottemperare se non vuole pronunciare una sentenza invalida (*inutiler data*), dall'altro è un onere che grava sulle parti, le quali devono procedere alla chiamata in causa del terzo nel processo. La conseguenza di un contraddittorio non integro abbiamo già visto essere l'estinzione del processo, diversa dalla cancellazione. Nello specifico significa che "non è più possibile riassumere la causa e così, per far valere nuovamente il diritto dedotto nel processo estintosi, occorre riproporre una domanda giudiziale, soggiacendo tuttavia alle conseguenze previste dall'art. 310 c.p.c.[1],[2].

Qualora l'integrazione del contraddittorio venga rilevata dal giudice di appello, la causa è rimessa al giudice di primo grado nel rispetto di quanto previsto all'art. 354 c.p.c.[3]

---

[1] In particolar modo ne deriva l'inefficacia degli atti compiuti fino a quel momento, fatte salve le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo e le pronunce che regolano la competenza. Inoltre, le spese del processo estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

[2] CONSOLO C., Spiegazioni di diritto processuale civile. Profili generali, Padova, Cedam, 2006, p. 472.

[3] *"Fuori dei casi previsti nell'articolo precedente, il giudice d'appello non può rimettere la causa al primo giudice, tranne che dichiari nulla la notificazione della citazione introduttiva, oppure riconosca*

Occorre inoltre ricordare che è ammissibile l'intervento volontario del pretermesso prima dell'ordine di integrazione, in ogni stato e grado del giudizio.

Ci si chiede altresì cosa accada qualora la sentenza resa a contraddittorio non integro non venga impugnata nel termine, "essa diviene bensì definitiva come atto ma si ritiene che tendenzialmente nei suoi confronti non opererà la regola della conversione dei motivi di nullità in motivi di gravame (art. 161 c.p.c.) e così che la sentenza stessa sarà inidonea a dar luogo al giudicato sostanziale sia a qualsivoglia effetto (anche esecutivo o costitutivo), rimanendo – come suol dirsi – *inutiler data* (secondo il regime di nullità radicale che l'art. 161, co. 2, detta per la sentenza non sottoscritta)"[4].

Dopo questa breve disamina degli aspetti principali del precetto, è necessario approfondirne il suo campo di attuazione. Si ritiene che si tratti di una norma in bianco, nella quale ben definiti sono la disciplina dell'istituto e i suoi effetti sul piano processuale, ma non viene fornita alcuna indicazione riguardo alle situazioni cui deve essere applicato. Per tale ragione è intervenuta la dottrina processualcivilistica che ha individuato tre tipologie di litisconsorzio necessario, cui ha ricondotto esplicite previsioni di legge, ma solo a titolo esemplificativo e non di certo esaustive della categoria:

a) il litisconsorzio necessario per ragioni di diritto sostanziale si realizza nei casi in cui venga dedotto in giudizio un rapporto plurisoggettivo unitario (*res in iudicium deducta*). Alle parti processuali deve essere garantita la possibilità di partecipare al processo, di difendersi e la pronuncia deve produrre i suoi effetti nei confronti di tutte queste[5]. In una sentenza della Corte di Cassazione si rinviene quanto appena detto, ossia che il litisconsorzio necessario sussiste 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 sia resa nei confronti di tutti loro. A tale categoria la dottrina riconduce: l'art. 784 c.p.c.

---

che nel giudizio di primo grado doveva essere integrato il contraddittorio o non doveva essere estromessa una parte, ovvero dichiari la nullità della sentenza di primo grado a norma dell'articolo 161 secondo comma".

[4] CONSOLO C., *op.cit.*, p. 474.

[5] La dottrina discute se il litisconsorzio necessario debba essere previsto solo per le decisioni aventi natura costitutiva, estintiva, modificativa oppure anche per quelle di mero accertamento e di condanna. Al momento non vi è un orientamento chiaro e condiviso.

(sentenza costitutiva di divisione di una comunione); gli artt. 244-247 e 248 c.c. (rispettivamente giudizio di disconoscimento di paternità e giudizio di contestazione di legittimità del figlio); l'art. 249 c.c. (giudizio di reclamo dello stato di figlio legittimo)[6];

b) il litisconsorzio necessario per ragioni processuali si realizza nei casi in cui oggetto del giudizio sia un rapporto bilaterale, ma l'azione è promossa da un terzo (dotato di legittimazione straordinaria ad agire) per far valere un diritto altrui, ossia del sostituito processuale, il quale deve essere chiamato in causa in quanto litisconsorte necessario. La sua presenza è necessaria da un lato affinché gli sia garantito il diritto di difesa, dall'altro perché la pronuncia favorevole al convenuto sia opponibile anche al titolare attivo del rapporto. In tale categoria la dottrina fa rientrare l'art. 2900 c.c. concernente l'azione surrogatoria, il rapporto sostanziale è bilaterale e il surrogato è litisconsorte necessario;
c) il litisconsorzio necessario per ragioni di semplice opportunità (*propter opportunitatem* o *contra tenorem rationis*), si realizza nelle sole ipotesi tassativamente indicate dal legislatore. Ad esempio nel caso dell'art. 784 c.p.c. (giudizio divisorio delle comunioni) sono previsti come litisconsorti necessari, oltre ai comproprietari, i rispettivi creditori ove essi si siano opposti alla divisione ai sensi dell'art. 1113 c.c.

L'analisi dell'art. 102 c.p.c. si è rivelata una premessa necessaria per meglio comprendere l'istituto nell'ambito del processo tributario, visto che sostanzialmente ne ricalca le caratteristiche principali, salvo poi assumere dei propri tratti caratteristici dato il diverso ambito in cui viene applicato. Vedremo a seguire quali sono le esigenze a cui risponde l'art. 14 del d. lgs. n. 546/1992, la sua tarda introduzione nell'ambito tributario e la sua difficile applicazione.

1.2. Art. 14 Decreto Legislativo n. 546/1992: il litisconsorzio necessario tributario

Il litisconsorzio necessario è approdato nel processo tributario solo a seguito della riforma avvenuta con il d. lgs. n. 546/1992 (da adesso Decreto), che ha accolto le indicazioni contenute nella legge delega n. 413/1991. Prima di raggiungere questo

[6] Riferimenti tratti da CONSOLO C., *op.cit.*, p. 475.

risultato molto importante, si faceva cenno all'istituto in commento solo nell'art. 30[7] del D.P.R. n. 636/1972, ma non si rinveniva nel decreto alcuna disciplina dell'intervento. Per ottenere indicazioni a riguardo bisognava necessariamente rifarsi a quanto previsto nel codice di rito, grazie al rinvio operato dall'art. 39[8] del D.P.R. n. 636/1972.

Solo alcuni decenni dopo, con la legge delega n. 413/1991 si è sentita l'esigenza di prevedere anche nel processo tributario alcuni istituti simili a quelli del processo civile e così il Parlamento delegò il Governo per la revisione del contenzioso tributario, in osservanza dei principi e criteri direttivi da lui individuati. In particolar modo, all'art. 30, lett. g), n. 2 si 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". È stato questo l'input alla successiva previsione di cui all'art. 14 del Decreto, il quale al I comma afferma 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"*. Si ricalca sostanzialmente quanto previsto all'art. 102 c.p.c., anche se da un'analisi più approfondita vedremo che la fattispecie in esame presenta degli aspetti peculiari[9]. Il II comma contiene l'altra caratteristica fondamentale del litisconsorzio necessario, ossia l'integrazione del contraddittorio, infatti *"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"*. Da questi primi due passaggi si ricava, innanzitutto, che il litisconsorzio può essere iniziale o successivo. Prima però di procedere con la restante parte della norma è opportuno definire come l'istituto in commento sia stato connotato nel processo tributario.

Al I comma si afferma che, per aversi litisconsorzio necessario, è essenziale una situazione giuridico-sostanziale di tipo plurisoggettivo che diviene oggetto del giudizio.

---

[7] *"Il ricorrente, l'intervenuto e il chiamato in giudizio davanti alla commissione Tributaria possono agire personalmente o mediante procuratore generale o speciale"*.

[8] *"Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97"*.

[9] La disciplina del processo tributario è speciale rispetto a quella civile e quindi di per sé dotata di autonomia. Occorre altresì ricordare lo specifico rinvio operato dall'art. 1 del d. lgs. n. 546/1992, in cui si riconosce ai giudici tributari la possibilità di applicare in via sussidiaria le norme del codice di procedura civile se e in quanto compatibili.

È proprio sull'oggetto del ricorso che la dottrina tende a dividersi, in quanto parte di questa ravvisa "nel processo tributario un processo di *impugnazione – annullamento,* avente ad oggetto il sindacato sui vizi di legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria", altra parte assume che "il processo tributario sia un processo sul rapporto, […], riconducibile tra quelli definibili di *impugnazione – merito*". Quest'ultima tesi "si caratterizza per un duplice profilo: il riconoscimento del carattere formalmente impugnatorio proprio della fase introduttiva, e quello, sostanziale, concernente le situazioni giuridiche soggettive in esso dedotte, ed anche per la natura della sentenza che, […], attiene al merito ed è sostitutiva dell'atto" [10].

Per meglio comprendere la questione occorre innanzitutto precisare che "oggetto del ricorso" è il provvedimento avanzato dal ricorrente al giudice, il quale verte sull'atto ad esso notificato dall'Amministrazione finanziaria e del quale generalmente se ne richiede l'annullamento, totale o parziale. Su tale aspetto la dottrina è unanime nel ritenere che per "oggetto" non si possa intendere l'atto impugnato, anche in virtù di quanto sancito all'art. 18, II comma, lett. d), per cui il ricorso deve contenere l'indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda. Due elementi distinti e richiesti a pena di inammissibilità del ricorso stesso. Posta questa necessaria premessa, taluni Autori ritengono che al giudice spetti unicamente un giudizio circa la legittimità o meno dell'atto, se questo quindi presenti dei vizi tali da richiederne l'annullamento. Si tratterebbe di una valutazione limitata all'aspetto esteriore dell'atto, senza entrare nel merito. Chi sostiene questa tesi[11] trova nel testo dell'art. 19 un valido argomento a sostegno, la norma individua infatti gli atti impugnabili, avverso i quali può essere proposto ricorso. Il giudizio è quindi sull'atto e non sul rapporto sottostante, di conseguenza la necessità del litisconsorzio è connessa unicamente al *petitum*[12]*,* a ciò che le parti ricorrenti intendono ottenere dall'instaurazione del contenzioso. Secondo questa corrente dottrinale l'istituto conoscerebbe una scarsa applicazione proprio per la difficoltà di rinvenire nel diritto tributario ipotesi di contitolarità del rapporto sostanziale che impone la partecipazione al processo, sin dall'inizio, di tutti i soggetti

[10] BELLE' B., Il processo tributario con pluralità di parti, Torino, G. Giappichelli Editore, 2002, p. 9.
[11] BELLAGAMBA G., Il contenzioso tributario. Dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, Utet, 1996, p. 45.
[12] FLESSATI B., Le parti del processo tributario, Torino, Utet, 2001, p. 198.

coinvolti dalla relativa sentenza[13].

A questa visione si contrappone quella di altri Autori, secondo i quali il processo è "occasionato dall'impugnazione ma diretto al merito"[14], il giudice riesamina l'intero rapporto. A sostegno di questa tesi viene citata la sentenza della Corte Costituzionale n. 63/1982 nella quale si afferma che l'obbligazione tributaria è un'obbligazione *ex lege* e l'accertamento funge solo come titolo di esazione del tributo. Il ricorso del contribuente è in realtà avverso il presupposto della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria, investe quindi sia l'*an* che il *quantum* dell'obbligazione tributaria. Di conseguenza, il giudice si pronuncia sulla sostanza dell'atto, ne è dimostrazione l'ipotesi in cui il giudice accoglie solo parzialmente la domanda[15], significa necessariamente che si accerta il rapporto giudicando nel merito. Inoltre, un tale orientamento sembra espresso anche nella legge delega per la revisione del processo tributario (n. 413/1991): all'art. 30, lett. b), si attribuisce alle commissioni tributarie di primo grado la definizione del "rapporto tributario"; alla lett. g), punto n. 2, si afferma l'introduzione dell'intervento e della chiamata in causa di quei soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del "rapporto tributario controverso"[16]. Questa corrente dottrinale è quindi propensa al possibile concreto utilizzo di tale istituto nell'ambito processualtributario. Preso atto delle argomentazioni addotte da ciascun orientamento, ritenendomi più a favore di quello che riconosce un necessario intervento del giudice nel merito del rapporto, non comprendo come nell'un caso l'istituto conosca solo una limitata applicabilità, nell'altro invece non incontri ostacoli a riguardo. Ritengo che in entrambi le ipotesi si riscontri la necessità di far partecipare tutte le parti al processo, anche se il giudizio si limitasse unicamente a giudicare la legittimità o meno dell'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria. Reputo che anche in quest'ultima fattispecie vi sia l'interesse da parte di tutti di conoscere se questo sarà in grado di produrre qualche effetto nei loro confronti.

Dopo aver illustrato come venga inteso dalla dottrina l'oggetto del ricorso, occorre

[13] FLESSATI B., *op. cit*., p. 198.
[14] BAFILE C., Il nuovo processo tributario, Padova, Cedam, 1994, p. 13.
[15] Argomento addotto da BAFILE C., *op. cit*., p. 14.
[16] BELLE' B., *op. cit*., p. 10. In senso conforme anche BAFILE C., *op. cit*., p. 16.

procedere all'analisi del concetto di "inscindibilità". Secondo taluni Autori[17] deve intendersi nel senso di impossibilità logico-giuridica di pervenire ad una decisione del giudizio senza la partecipazione congiunta di tutti i soggetti interessati. Proprio a riguardo di questo argomento si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, la quale in una sua Circolare[18] precisa che "trattasi di una necessaria compresenza nel rapporto processuale di una pluralità di soggetti che costituiscono un'unica parte del processo medesimo".

Superata questa disquisizione, posto quanto previsto al comma 1, ne deriva che ove il ricorso non sia proposto/notificato da/a tutti i soggetti litisconsorti, deve ordinarsi l'integrazione del contraddittorio. Quest'ultima viene a mancare nel caso in cui i soggetti pretermessi intervengano volontariamente nel processo, così come previsto al III comma. Ove, invece, non si verifichi alcuna delle ipotesi sopra descritte "il procedimento è inidoneo a pervenire alla sua fisiologica conclusione per difetto di uno dei requisiti minimi di regolarità (risultando violato il principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c.)"[19].

La necessità di procedere all'integrazione del contraddittorio non completo è sottolineata anche dalla Circolare Ministeriale n. 98/E del 1996, la quale afferma che qualora uno dei "soggetti non sia presente nel processo viene meno anche il concetto stesso di parte processuale, con la conseguenza che la controversia non può essere decisa limitatamente ai soggetti che hanno dato vita al rapporto processuale".

L'integrazione si realizza mediante l'emanazione di una ordinanza *ad hoc* da parte della Commissione in composizione collegiale, non rientrando il potere *de quo* tra quelli assegnati al Presidente della sezione dall'art. 27 del Decreto[20]. Il provvedimento disporrà l'ordine di provvedere alla chiamata in causa del/dei soggetto/i pretermesso/i a cura di chi vi abbia interesse. Non è specificato su chi gravi tale onere, ma guardando a

---

[17] IZZI G., Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Rivista di diritto tributario", 1/1993, p. 991; GIOLO A., Il litisconsorzio necessario nel processo tributario in attesa delle Sezioni Unite, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2006, p. 1045;

[18] Circolare del Dir. AA. GG. e cont. trib. n. 98/E-II-3-1011 1996.

[19] COMASCHI E., Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2007, p. 60;

[20] I comma: *"Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina preliminarmente il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta"*.
II comma: *"Il presidente, ove ne sussistano i presupposti, dichiara inoltre la sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo"*.

quelli che sono gli effetti che si produrranno qualora tale ordine non venga osservato, ossia la definitività dell'atto impugnato, si ritiene che il soggetto interessato alla prosecuzione del processo sia di certo il ricorrente.

Ancora una volta è la Circolare summenzionata a fornire indicazioni circa l'iter da seguire per la chiamata in causa. Deve avvenire attraverso la notificazione del ricorso introduttivo del giudizio e del provvedimento della commissione che ordina l'integrazione del contraddittorio (o di un atto che riproduca integralmente il contenuto del ricorso introduttivo e che riporti gli estremi del documento della commissione tributaria). Tale comunicazione deve avere luogo nel termine perentorio indicato dal giudice, il quale, verificata la regolarità della notificazione, fisserà la data dell'udienza di trattazione. Infine, in caso di mancata integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 45, I comma, il processo si estingue.

Nulla è previsto per quanto concerne il difetto di integrità del contraddittorio. Abbiamo analizzato la medesima questione nell'ambito del processo civile e si ritiene[21] che quanto visto in quella sede possa essere applicabile anche al processo tributario. In particolare, il difetto deve essere eccepito dal giudice o da una delle parti *ex officio* in ogni stato e grado del processo, a meno che non si sia prodotto un giudicato[22]. Ciò significa che se l'irregolarità emerge nel giudizio di appello, ai sensi dell'art. 59, I comma, lett. b) del Decreto, la commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza. Successive pronunce della Cassazione[23] hanno poi fornito ulteriori dettagli a riguardo. Innanzitutto, la parte che eccepisce la non integrità del contraddittorio deve darne la prova, non solo indicando le persone che debbono partecipare al giudizio quali litisconsorti necessari, ma anche provandone l'esistenza e dimostrando i presupposti di fatto che giustificano l'integrazione stessa[24]. Ulteriormente, il difetto del contraddittorio per omessa citazione di un litisconsorte necessario è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, come già specificato in precedenza, e quindi anche nel giudizio di legittimità (con la conseguenza che può essere denunciato per la prima volta con il ricorso per Cassazione), ma in questa sede alla condizione che la relativa prova risulti dagli atti e dai documenti

[21] FLESSATI B., *op. cit*., p. 200.
[22] Il passaggio in giudicato della sentenza, resa a contraddittorio non integro, fa stato tra le parti.
[23] Ricostruzione tratta da FLESSATI B., *op.cit*., p. 200.
[24] Sentenza della Cassazione n. 2353 dell'1 marzo 1995.

ritualmente acquisiti nel giudizio di merito e che sulla questione non si sia formato il giudicato[25]. Se il vizio, quindi, emerge nel giudizio di Cassazione, questa provvede ad annullare l'intero processo, con rinvio alla commissione provinciale, come previsto dall'art. 383, III comma, c.p.c.

Nel caso in cui il difetto non venga rilevato né d'ufficio, né dalle parti, come nel codice di rito, la sentenza risulta *inutiler data*, ossia inefficace, nei confronti di tutti i soggetti.

Operato l'ordine di integrazione del contraddittorio, all'art. 14, IV comma, si prevede quanto segue: *"le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili"*. In tal senso si rinvia all'art. 23 del Decreto, dal quale si ricava che la costituzione in giudizio deve avvenire entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Nel caso specifico il termine decorre dalla data di notifica dell'atto di chiamata. Inoltre avviene mediante deposito, presso la segreteria della commissione adita, del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Può verificarsi il caso che il soggetto chiamato, una volta costituito in giudizio, renda noto al giudice la pendenza presso la stessa commissione di altra controversia avente medesima questione. In tal caso, in base a quanto previsto all'art. 29 del Decreto, verrà disposta dal presidente della sezione la riunione, ove le controversie siano assegnate alla sua sezione. Qualora i processi pendano dinanzi a sezioni diverse, della stessa commissione, è il presidente di questa a stabilire con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire.

Definite le modalità con le quali i terzi chiamati in causa si costituiscono in giudizio, occorre altresì ricordare la previsione al VI comma dell'art. 14, ossia *"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"*. Significa che l'intervento non sana la mancata impugnazione. A tal fine, l'art. 21 del Decreto prevede che l'atto debba essere impugnato, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data di sua notificazione. In ipotesi di litisconsorzio necessario, la dottrina[26] si è espressa in senso parzialmente difforme. Guardando a quelle che sono le finalità

[25] Sentenza della Cassazione n. 10968 del 20 dicembre 1994. In senso conforme anche la sentenza n. 7083 del 22 giugno 1995.

[26] BAFILE C., *op. cit.*, p. 57.

dell'istituto, ossia di rendere parte del processo tutti i soggetti interessati, si ha che la sentenza è pronunciata e dispiega i suoi effetti nei confronti di tutti. Per tale ragione si ritiene che, anche se l'intervento è tardivo, deve essere data la possibilità all'interveniente di proporre la stessa impugnazione del ricorrente. Viceversa, è preclusa ogni possibilità di proporre domande nuove e di sollevare questioni ed eccezioni non formulate in precedenza, in sintesi non è data la possibilità di estendere l'oggetto del processo (*thema decidendum*). Se di fatto l'intervento non sana la mancata impugnazione, ma rende opponibile all'Amministrazione finanziaria (resistente) l'eventuale sentenza favorevole[27], non bisogna scordarsi che presenta il limite della irripetibilità di quanto già pagato[28], diversamente da quanto sarebbe avvenuto se il chiamato in causa avesse impugnato tempestivamente l'atto.

Fino ad ora abbiamo approfondito l'istituto del litisconsorzio necessario, ma l'art. 14, al III comma, introduce anche il litisconsorzio facoltativo: *"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"*.

Si tratta di litisconsorzio facoltativo successivo che può realizzarsi con l'intervento volontario o con la chiamata in giudizio. Ancora una volta occorre fare riferimento al codice di rito, nel quale l'istituto in commento è disciplinato all'art. 103 c.p.c. ed è inoltre prevista una tripartizione dell'intervento in principale (o *ad excludendum*), litisconsortile e adesivo dipendente (o *ad adiuvandum*). La dottrina è unanime nell'escludere la prima fattispecie nel processo tributario. L'art. 105, I comma, c.p.c. prevede, infatti, che questa si verifichi quando un terzo intervenga in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte le parti di un giudizio già pendente, un diritto relativo all'oggetto o al titolo dedotto nel processo. In sostanza l'interveniente propone una domanda nuova e autonoma, in contrasto con l'attore e con il convenuto. Non se ne riscontra la sussistenza nel processo tributario non perché costui non possieda la *legitimatio ad causam* e l'interesse ad agire, quanto piuttosto perché non è destinatario di alcun provvedimento, condizione richiesta in un processo di impugnazione. Tale fattispecie potrebbe essere esperibile solo nelle liti da rimborso,

[27] Art. 1306, II comma, c.c.: "*Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore, gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi*".

[28] Sentenza della Cassazione n. 7053 del 22 giugno 1991.

ipotesi in cui può configurarsi l'intervento principale del soggetto che dichiara di essere titolare del diritto di credito in luogo di quello che ha instaurato il processo[29].

Per quanto concerne l'intervento adesivo dipendente, art. 105, II comma, c.p.c., che si realizza quando il terzo ha interesse a sostenere le ragioni di una parte, la dottrina risulta divisa. Chi non lo ammette, fonda le proprie ragioni sull'interpretazione letterale della norma, la quale consente l'intervento solo ai destinatari dell'atto impugnato o alle parti del rapporto tributario controverso. Dall'altro lato vi è chi[30] rinviene tale fattispecie nel VI comma dell'art. 14. Abbiamo visto che si tratta di soggetti che intervengono nel processo, quindi dotati della possibilità di impugnare autonomamente l'atto, ma a causa della decadenza del termine, vedono questa possibilità preclusa. Decidono quindi di prendere parte al giudizio per poter beneficiare del disposto di cui all'art. 1306, II comma, c.c. Ecco allora che si tratta di soggetti che avendo perso la possibilità di proporre proprio ricorso o di realizzare un intervento adesivo autonomo, hanno interesse a che la sentenza produca effetti anche nei loro confronti. A sostegno di questa tesi anche la Circolare n. 98/E, la quale sottolinea altresì che, essendo decorso il termine, ai chiamati ed intervenienti è consentito esclusivamente di formulare nuovi argomenti legati ai motivi dell'impugnazione già proposti. Viceversa, è preclusa ogni possibilità di ampliare il *thema decidendum*.

Analizzate le due fattispecie di intervento *ad excludendum* e *ad adiuvandum*, poniamo ora l'attenzione a quella unanimemente riconosciuta nel processo tributario: l'intervento litisconsortile o adesivo autonomo. Presenta le stesse caratteristiche dell'intervento principale, quindi il terzo interviene in giudizio per far valere un proprio diritto connesso all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo, nel caso specifico, però, presenta una domanda diversa, con motivi autonomi, coincidenti in tutto o in parte con quelli del ricorrente.

Posto cosa si intenda nel diritto processuale civile per intervento litisconsortile, focalizziamo la nostra attenzione sulla previsione contenuta al III comma dell'art. 14 e su come l'intervento debba realizzarsi. L'interveniente, ove l'impugnazione dell'atto avvenga nei termini di decadenza, concorre alla definizione del *thema decidendum,* potendo presentare proprie censure, e partecipa al processo con una funzione

[29] FLESSATI B., *op. cit.*, p. 232. In senso conforme anche BAFILE C., *op.cit.*, p. 63.
[30] BELLE' B., *op. cit*., p. 61.

dispositiva[31]. Un Autore[32] ha analizzato attentamente le varie facoltà riconosciute all'interventore, ne sono indicate solo alcune a titolo esemplificativo: "legittimazione attiva ad impugnare la sentenza della Commissione tributaria provinciale in ordine ai capi della sentenza che si riferiscono alla sua posizione di interveniente o che concernono la sua condanna alle spese di lite; a sollevare il regolamento di giurisdizione; a prospettare questioni di legittimità costituzionale […]". In base all'art. 37, II comma, del Decreto, all'interveniente, in quanto parte costituita, deve essere comunicato il dispositivo della sentenza. In forza dell'art. 31, I comma, deve essergli comunicata la data di trattazione. Infine, all'art. 38, II comma, è previsto l'onere della notificazione della sentenza. Occorre necessariamente ricordare anche quanto disposto dall'art. 268, II comma, c.p.c., per cui il terzo non può compiere atti che al momento dell'intervento non sono più consentiti ad alcuna altra parte. "L'interveniente deve prendere «possesso» del processo nello stato in cui si trova al momento dell'intervento, ossia deve accettare la procedura *in statu et terminis* […], non può disconoscere i risultati istruttori o decisori del processo già realizzati"[33].

Il comma III deve necessariamente leggersi in combinato con il comma V dell'art. 14, nel quale si prescrive che l'intervento deve realizzarsi notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi in giudizio nelle forme previste per la parte resistente (già viste in precedenza). La domanda, una volta notificata, deve essere successivamente depositata presso la segreteria della Commissione tributaria, insieme al fascicolo dell'interveniente, il quale comprende l'atto di intervento in tante copie quante sono le parti costituite, nonché i documenti offerti in comunicazione. Il deposito fa sorgere il titolo per la legittimazione a partecipare al processo. Ciò significa che mediante l'atto di intervento fa ingresso nel giudizio una parte nuova rispetto a quelle già costituite.

Per concludere si devono definire i termini entro cui l'intervento deve avvenire. Indicazioni a riguardo possono essere tratte, ancora una volta, dalla Circolare n. 98/E. A tal riguardo prevede che possa avvenire in qualsiasi momento nel corso del giudizio, a condizione che, comunque, la costituzione dell'interveniente avvenga almeno 20 giorni liberi prima dell'udienza. Tale termine è ricavato dall'art. 32, I comma.

[31] BUSCEMA A., Litisconsorzio ed intervento nel nuovo processo tributario alla luce della circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, in "il fisco", 22/1996, p. 5555; BUSCEMA A., Ultimi orientamenti in tema di intervento nel processo tributario, in "il fisco", 44/2004, fascicolo1, p. 15929.
[32] BUSCEMA A., Litisconsorzio ed intervento, *op. cit*., p. 5552.
[33] BUSCEMA A., Litisconsorzio ed intervento, *op. cit*., p. 5556.

In realtà la dottrina non è unanime circa i suddetti termini, in quanto l'art. 14 non dispone nulla a riguardo. Da un lato vi è chi fa riferimento alle disposizioni del codice di rito, in particolare all'art. 268, I comma, c.p.c., in cui si consente l'intervento fino a che non vengano precisate le conclusioni. Secondo taluni altri può avvenire fino al momento dell'udienza pubblica (art. 34), qualora, invece, la trattazione avvenga in camera di consiglio, fino a 5 giorni liberi prima della data fissata.

Come si può notare da questa attenta analisi, l'art. 14 nei suoi sei commi include molti aspetti, ciascuno dei quali merita un'attenzione particolare, dato il peculiare rapporto che il processo tributario ha con quello civilistico. Per questo si è scelto di iniziare la disamina proprio dalle previsioni del codice di rito, per poi focalizzare l'attenzione sulle disposizioni introdotte dal legislatore tributario, su impulso della legge delega che abbiamo già citato in precedenza. L'art. 14 è quindi una norma che ha richiesto parecchio tempo per una sua corretta interpretazione e per la sua possibile applicazione. Abbiamo visto come non sempre quanto previsto in ambito processualcivilistico sia poi di fatto traslabile nel giudizio tributario, proprio per le diverse caratteristiche dei processi. È questo che ha richiesto un maggiore sforzo della dottrina, dovendo calare l'istituto *de quo* nelle specificità di un processo di impugnazione. Proprio partendo da quest'ultimo assunto, parte della dottrina aveva negato la possibile applicazione dell'istituto, ritenendo la norma di fatto solo astratta e non concretamente attuabile. Vedremo proprio nel *paragrafo 1.4* l'excursus storico della norma. Nel successivo paragrafo ci focalizzeremo, invece, sul tema della solidarietà tributaria e come questa abbia rappresentato un argomento molto controverso in dottrina.

1.3. Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria

La solidarietà tributaria è un tema strettamente collegato a quello del litisconsorzio necessario, in quanto entrambi gli istituti interessano una pluralità di soggetti, ma vedremo nel corso dell'analisi come essi rappresentino delle realtà autonome se non addirittura antitetiche.

In realtà la questione è molto più complessa, ne è dimostrazione il lungo percorso dottrinale e giurisprudenziale volto a scoprire la vera natura della solidarietà tributaria e la sua connessione con quella civilistica. Esistono due fattispecie distinte di solidarietà, quella paritaria e quella dipendente, si differenziano per il solo fatto che nel secondo

caso non tutti i soggetti coinvolti concorrono alla realizzazione del presupposto d'imposta e nonostante ciò sono obbligati quanto gli altri al pagamento del tributo (ci si riferisce alle figure del sostituto e del rappresentante di cui all'art. 64, D.P.R. n. 600/1973). Inizialmente dottrina e giurisprudenza erano concordi nel sostenere che la solidarietà tributaria presentasse tratti peculiari propri, non riconducibili alla disciplina contenuta negli artt. 1292 c.c. e ss. Si caratterizzava, infatti, per il principio della cosiddetta "mutua rappresentanza" tra tutti i coobbligati passivi. La solidarietà assumeva carattere non solo sostanziale, ma anche processuale e così un atto dell'Amministrazione finanziaria notificato ad uno solo dei coobbligati dispiegava i suoi effetti anche nei confronti di tutti gli altri, nonostante questi fossero rimasti all'oscuro della notificazione. Di conseguenza la mancata impugnazione tempestiva determinava la definitività dell'atto anche nei confronti di coloro che non erano a conoscenza dell'esistenza. Si parlava a proposito di "supersolidarietà tributaria", proprio a sottolineare il forte vincolo sotteso all'obbligazione solidale, considerata inscindibile. Questo orientamento suscitava numerose perplessità circa il mancato e/o limitato riconoscimento in capo agli altri coobbligati solidali del diritto di difesa, principio costituzionalmente sancito all'art. 24 Cost. In linea con quanto appena espresso si è schierata anche la Corte Costituzionale, la quale, in una sua nota sentenza (n. 48/1968) ha sancito la illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 del Regio Decreto Legge n. 1639 del 1936, "limitatamente alla parte per la quale, dalla contestazione dell'accertamento di maggior imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati, decorrono i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri […]. La pluralità dei debitori di una medesima prestazione, determinando la contemporanea incidenza dell'obbligazione nella sfera di più soggetti, fa sì che ciascuno è abilitato ad esperire un'azione o una difesa processualmente *autonoma* […]. Per quanto, del resto, unitariamente possa essere costruito il vincolo che lega i condebitori di imposta, esso *mai darebbe luogo all'obbligazione solidale di diritto civile* […]. Se l'obbligazione d'imposta è *inscindibile* […] l'accertamento non potrà essere che unico rispetto a tutti i condebitori, e la decisione sulle opposizioni non potrà pronunziarsi se non in confronto di tutti gli obbligati, secondo le norme degli artt. 102 e 331 c.p.c. […]."[34]. Proprio a fronte del carattere inscindibile dell'obbligazione, al fine di garantire

[34] In senso conforme anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 139 del 28 dicembre 1968, sancisce

l'esercizio del diritto di difesa a tutti i soggetti coinvolti, la Corte Costituzionale propone come soluzione l'istituto del litisconsorzio necessario.

Interpretazione, quest'ultima, destinata ad essere soppiantata da una successiva pronuncia[35] della Cassazione a sezioni unite nella quale, in controtendenza, si sancisce l'estensione dei principi civilistici al diritto tributario. Gli effetti sono considerevoli dato che l'obbligazione tributaria non configura più un rapporto inscindibile, quanto piuttosto una pluralità di vincoli obbligatori. Trattandosi di un fascio di rapporti autonomi significa che ciascun condebitore può impugnare singolarmente l'atto e proporre ricorso contro l'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza vi è la possibilità che si instaurino più giudizi, ciascuno dotato della propria autonomia, con il rischio di pervenire a giudicati contrastanti. Altra conseguenza discende dall'applicare alla solidarietà tributaria le regole civilistiche: non sussistendo più il principio della "mutua rappresentanza", l'atto impositivo deve necessariamente essere notificato a ciascun coobbligato. Per questo la Cassazione[36] ha sentito l'esigenza di scindere la solidarietà sostanziale da quella processuale (in precedenza si ravvisava una sostanziale coincidenza), in quanto la necessità di procedere a notificazione sarebbe una questione "squisitamente processuale che non può essere esaminata alla luce dei principi che regolano la solidarietà in materia tributaria […]". L'accertamento sarebbe quindi in grado di produrre effetto nei confronti di tutti, purché questi siano messi a conoscenza dell'atto in questione.

In questa accezione civilistica della solidarietà tributaria, si rende applicabile l'art. 1306 c.c., il quale, al II comma, riconosce la possibilità per il condebitore rimasto inerte (nei suoi confronti non deve essersi formato alcun giudicato) di opporre al creditore il giudicato favorevole formatosi tra quest'ultimo e un altro debitore, purché non basato su ragioni personali. In realtà, la giurisprudenza si è molto dibattuta sul tema, soprattutto si discuteva se permettere al coobbligato, che avesse fatto decorrere i tempi per l'impugnazione, di giovarsi dell'eventuale giudicato favorevole. Un Autore[37] ha ricostruito con attenzione il percorso intrapreso dalla Cassazione. Inizialmente la Corte si era espressa in senso sfavorevole: la mancata opposizione determina la definitività

---

l'incostituzionalità dell'art. 66 del R.D. n. 3270 del 30 dicembre 1923 sull'imposta di successione.

[35] Sentenza della Cassazione n. 582 del 21 febbraio 1969.

[36] Sentenza della Cassazione n. 1357 del 5 maggio 1972.

[37] GIOLO A., Il litisconsorzio necessario nel processo tributario in attesa delle Sezioni Unite, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2006, p. 1049.

dell'atto, senza possibilità di beneficiare dell'estensione degli effetti favorevoli di altro giudicato. In una successiva sentenza[38] giunge a paragonare, in quanto ad effetti, il giudicato e l'atto impositivo divenuto definitivo, ritenute entrambe delle preclusioni tali da non consentire l'operatività dell'art. 1306 c.c. In una seguente pronuncia[39] si riscontra una parziale inversione di tendenza, la Cassazione, da un lato, rimane concorde circa l'impossibilità di giovarsi di altro giudicato più favorevole ove vi sia stata già una sentenza passata in giudicato, dall'altro ritiene "arbitrario escludere l'applicazione di tale norma anche quando nei confronti di chi la invoca […] vi sia stato semplicemente un accertamento amministrativo da lui non più impugnabile per decorso dei termini: e ciò […] per la ben diversa autorità giuridica e morale del provvedimento che rimane, pur sempre, un atto unilaterale della pubblica amministrazione".

È rinvenibile un netto contrasto tra le due pronunce, tale da richiedere un ulteriore intervento della Cassazione. La sentenza n. 7053 del 22 giugno 1991 diviene così l'occasione per definire un orientamento unitario in merito all'art. 1306 c.c. Se dal I comma si ricava che le obbligazioni solidali sono autonome dal lato sostanziale, ma danno origine a cause scindibili sul piano processuale, nel II comma si rinviene una deroga a quanto appena detto, consentendo che la sentenza venga utilizzata dagli altri condebitori, se favorevole. Quest'ultimo comma definisce quindi una regola speciale concernente il solo profilo processuale della solidarietà. Di conseguenza, quanto in precedenza affermato nella sentenza n. 1725/1989 viene qui soppiantato dalla stessa Corte, la quale sottolinea "l'insussistenza di una pretesa equiparazione tra l'efficacia preclusiva dell'atto amministrativo definitivo e l'efficacia di cosa giudicata propria delle decisioni degli organi giurisdizionali. La prima si concreta unicamente nella perdita del potere, da parte del condebitore inerte, di tutelare la propria posizione sostanziale mediante l'instaurazione del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie sulle pretese dell'amministrazione". Nella sentenza si sintetizzano alcune condizioni che necessariamente devono verificarsi affinché si renda operabile l'art. 1306. Innanzitutto oggetto della lite deve essere l'intero rapporto tributario; la sentenza cui si perviene non deve fondarsi esclusivamente su ragioni personali del coobbligato nei confronti del quale è stata pronunciata; non deve essersi formato altro provvedimento giurisdizionale

[38] Sentenza della Cassazione n. 1725 dell'11 aprile 1989.
[39] Sentenza della Cassazione n. 2575 del 29 marzo 1990.

in capo al condebitore interessato a beneficiare del giudicato favorevole. In conclusione, qualora il condebitore abbia proceduto al pagamento di quanto preteso nell'atto, prima o dopo la pronuncia della sentenza, questo non osta all'estensione del giudicato favorevole, comporta, però, l'irripetibilità di quanto già pagato.

In sintesi, con la sentenza in commento si sancisce il carattere scindibile dell'obbligazione tributaria e la possibile applicazione dell'articolo del codice civile più volte menzionato, purché nel rispetto delle condizioni sopra elencate.

Posta quest'ultima precisazione, è necessario ritornare al rischio di giudizi contraddittori, al quale si potrebbe ovviare mediante l'istituto del litisconsorzio necessario. La dottrina[40] fa notare come vi sia una sostanziale differenza fra quest'ultimo concetto e la solidarietà tributaria: nel primo caso si richiede un rapporto tributario unico (inscindibile), viceversa, nell'altro caso, il rapporto è scindibile. Esiste una sostanziale incompatibilità tra i due istituti, tale per cui risulta più ragionevole, come consigliato da altra corrente dottrinale, l'impiego della riunione, ai sensi dell'art. 29 del Decreto. La giurisprudenza è finalmente unanime nell'escludere il litisconsorzio necessario e di questo se ne trova conferma in diverse sentenze[41]. L'orientamento è altresì unitario nel ritenere che l'istituto della riunione "non fa venir meno l'autonomia delle cause tra loro connesse e riunite nello stesso processo, con la conseguenza che resta autonoma anche la posizione assunta dalle parti in ciascuno dei giudizi"[42]. Significa, quindi, che la riunione consente di mantenere la natura dell'obbligazione tributaria come rapporto scindibile, ma allo stesso tempo risponde ad esigenze di speditezza, di economia processuale e di concordanza dei giudicati.

Rappresenta, quindi, la soluzione migliore per tre ordini di motivi[43]: opera quando vi sono ricorsi aventi lo "stesso oggetto o sono fra loro connessi", si evitano così le

---

[40] COMASCHI E., Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2007, p. 69.

[41] Sentenza della Cassazione n. 7020 del 23 maggio 2001. Dalla massima si ricava che: "La solidarietà tributaria non determina, sul piano della tutela giurisdizionale, un litisconsorzio necessario tra i condebitori, essendo ciascuno di essi separatamente soggetto ai poteri di accertamento e di riscossione dell'amministrazione finanziaria, salva la possibilità di riunione dei procedimenti o, in difetto, l'estensione al coobbligato del giudicato più favorevole formatosi nei confronti dell'altro, ai sensi dell'art. 1306 c.c.".
In senso conforme anche le sentenze n. 5275 del 12 giugno 1997, n. 6043 del 24 aprile 2001, n. 5595 del 9 aprile 2003.

[42] Sentenza della Cassazione n. 5595 del 9 aprile 2003. In senso conforme anche le sentenze n. 10958 del 21 ottobre 1995, n. 1078 del 13 gennaio 1995, n. 6733 del 23 maggio 2000.

[43] GIOLO A., *op. cit*., p. 1061.

problematiche legate alla formula "riguarda inscindibilmente più soggetti", rendendone più facile l'applicazione; l'art. 29 sottintende con il verbo "dispone" il dovere del giudice di farvi ricorso proprio per evitare giudicati contrastanti; infine, la riunione produrrebbe il cumulo soggettivo solo di coloro che hanno impugnato tempestivamente l'atto, salva la possibilità, per gli altri coobbligati, di intervento adesivo autonomo ai sensi dell'art. 14, III comma.

Alcuni Autori[44], per completezza del tema trattato, citano la posizione di altra parte della dottrina, la quale ritiene più opportuno il ricorso al litisconsorzio facoltativo. Anzi, vi è chi giunge a questa conclusione a seguito di una specifica ordinanza della Cassazione[45]. In questa emergono ancora una volta l'esigenza di evitare giudicati contrastanti e il rischio di duplicazione della pretesa impositiva del Fisco. Un Autore[46] ritiene che la soluzione migliore sia contenuta proprio nel III comma dell'art. 14 e anzi ne auspica un'applicazione sempre maggiore in futuro.

Quando l'orientamento sembrava ormai consolidato, è la nota sentenza n. 1052/2007 a rimettere tutto nuovamente in discussione. Tale intervento delle Sezioni Unite è stato espressamente sollecitato dal giudice di legittimità, il quale con ordinanza n. 26102/2005 rimetteva gli atti al giudice di *prime cure*, affinché valutasse l'ipotesi (ai sensi dell'art. 374, II comma, c.p.c.) di assegnare la causa all'esame delle SS. UU. ai fini di decidere se riguardasse inscindibilmente più soggetti. Per meglio comprendere la portata di questa pronuncia è necessario inquadrare la fattispecie concreta e descrivere l'iter processuale che ne è seguito.

Oggetto del giudizio è un atto di divisione di un immobile in comunione, il cui valore complessivo è ripartito proporzionalmente tra i vari soggetti, ne è conseguito un accertamento di maggior valore notificato ai fini dell'imposta di registro. Tutti procedono singolarmente ad impugnare l'atto con conseguente parziale accoglimento dei vari ricorsi in primo grado. Successivamente l'Ufficio ricorre con distinti appelli e in secondo grado si formano esiti sostanzialmente diversi, per tale ragione l'ente impositore si rivolge al giudice di legittimità, il quale cassa la sentenza impugnata e quella di primo grado con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria

[44] CAROBELLO A., Sul litisconsorzio necessario nel processo tributario. Cause inscindibili e rapporti plurisoggettivi nell'analisi di giurisprudenza e dottrina, in "il fisco", 45/2005, fascicolo 1, p. 7041; GENISE A.A., Il litisconsorzio tributario, in "il fisco", 21/2011, fascicolo 1, p. 3336.
[45] Ordinanza della Cassazione n. 26102 del 30 novembre 2005.
[46] COMASCHI E., *op. cit.*, p. 73.

Provinciale.

Come vedremo, si tratta di una pronuncia in controtendenza con il risultato cui era giunta la giurisprudenza e la dottrina fino a quel momento. Oggetto della lite è l'imposta di registro che si caratterizza per la solidarietà paritaria fra tutti i condebitori, solidarietà non più intesa nella sua accezione originaria, bensì come pluralità di rapporti soggettivi. Eppure l'Amministrazione finanziaria procede a notificare un unico avviso di accertamento, lamenta che in secondo grado si sia giunti a giudizi contrastanti, quindi ricorre al giudice di legittimità ritenendo che si tratti di "questioni comuni (e non solo identiche) alle diverse situazioni sostanziali coinvolte". Chiede dunque che si valuti la possibile applicazione del litisconsorzio necessario, soprattutto per ovviare alla "parcellizzazione" del contenzioso tributario che di fatto rende inapplicabile l'art. 1306 c.c. ove vi sia la coesistenza di giudicati. Così inteso, l'istituto sembra avere unicamente il fine di evitare giudicati in contrasto tra loro, ma in realtà si pone a risoluzione di ben altro problema legato alla legittimazione attiva (e passiva): legittimazione ad agire (a resistere) che spetta solamente a tutti i soggetti insieme, tale per cui la pronuncia deve necessariamente pronunciarsi nei confronti di tutti. Ne è conseguenza poi l'ottenimento di un giudizio conforme a tutti i coobbligati, ma tale risultato è altrettanto raggiungibile con gli altri strumenti che il processo tributario, sulla scorta di quello processualcivilistico, mette a disposizione (es. riunione)[47]. L'art. 14, I comma, come norma a tutela degli artt. 3 (principio di uguaglianza e giusta imposizione) e 53 (principio di capacità contributiva) della Costituzione. Le SS. UU. sembrano cogliere le indicazioni fornite dalla parte ricorrente e giungono ad affermare il seguente principio di diritto: "Ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella 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 una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi del d. lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1". Sentenza di indubbia portata, anche se gli argomenti addotti risultano parzialmente criticabili. La

[47] GIOLO A., *op. cit*., p. 1061.

Suprema Corte esordisce attribuendo al litisconsorzio tributario connotazioni autonome rispetto all'istituto processualcivilistico, in quanto rispondente "a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario". Autonomia che la Corte fonda per lo più sul tenore letterale delle due disposizioni, ritenendo che l'art. 14 non costituisce norma in bianco, a differenza dell'art. 102 c.p.c., anzi definisce specifici presupposti consistenti nella "inscindibilità della causa tra più soggetti determinata dall'oggetto del ricorso". "La differenza tra le norme citate è, invero, meramente formale e non contenutistica, essendo evidente che la disposizione civile disciplina l'istituto a partire dagli effetti della sua mancata applicazione […], mentre quella tributaria in funzione del contenuto del ricorso […], ma indubbiamente per giungere alle medesime conclusioni"[48]. Posta tale autonomia dell'istituto, le SS. UU. incaricano l'interprete di individuare quelle situazioni che presentano *oggetto del ricorso* e *inscindibilità della causa tra più soggetti* tali da poter configurare la necessità del litisconsorzio necessario. Abbiamo già visto in precedenza come sia controverso il concetto di oggetto del ricorso, per questo è la stessa Corte che, partendo da quella che è la natura impugnatoria del processo tributario, ne definisce il contenuto facendolo coincidere con l'atto impugnato, *petitum* (contenuto della domanda) e *causa petendi* (motivi del ricorso). Secondo tale visione, l'oggetto del ricorso si risolve nello specifico rapporto tra l'atto impugnato e la contestazione del contribuente. Anche questa presa di posizione della Corte suscita alcune perplessità, parte della dottrina ritiene infatti che si debba guardare a quello che è il rapporto giuridico sostanziale e solo in virtù di questo valutare il ricorso all'istituto litisconsortile[49]. Per quanto concerne l'inscindibilità, questa ricorre tutte le volte che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenta "elementi comuni ad una pluralità di soggetti e siano proprio tali elementi ad esser posti a fondamento della impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati". Criticabile tale definizione dato che lo stesso art. 14 chiarisce cosa si intenda per causa inscindibile, quando, cioè, la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soggetti del rapporto. L'inscindibilità è quindi definita dalla norma e non è connessa, come invece si

[48] COMASCHI E., Dal litisconsorzio necessario al perseguimento della giusta imposizione: una pronuncia a sorpresa delle sezioni unite, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2007, p. 563.
[49] FERLAZZO NATOLI L., ACCORDINO P., Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario, in "il fisco", 7/2007, fascicolo 1, p. 925.

sostiene, all'oggetto del ricorso[50]. Poste queste due condizioni (oggetto del ricorso e inscindibilità della causa) alla base del litisconsorzio necessario, affermando poi che l'eventuale obbligazione solidale non rappresenta un presupposto per l'applicazione dell'istituto, le SS. UU. si allineano con l'orientamento maggioritario dottrinale e giurisprudenziale: la solidarietà tributaria è intesa come un fascio di rapporti obbligatori autonomi tale da non configurare la necessità dell'istituto. Nonostante queste premesse la Suprema Corte riscontra l'applicabilità del litisconsorzio necessario, l'inscindibilità nasce dal fatto che i soggetti sono "titolari di un diritto reale su di un bene il cui valore è stato determinato dall'Ufficio unitariamente […]. La questione della solidarietà dell'obbligazione è, pertanto, estranea al giudizio *de quo*". L'intento della Corte è quello di garantire unitarietà, nonostante la pluralità e l'autonomia dei soggetti, e di evitare giudizi confliggenti[51]. Se la "parcellizzazione delle controversie tributarie" è l'"esito patologico", il "litisconsorzio necessario" ne rappresenta "la profilassi". L'istituto si pone a presidio di principi costituzionali fondamentali, quello di capacità contributiva e di giusta imposizione che prevalgono su quello della ragionevole durata, il quale è "un valore solo nella misura in cui sia funzionale all'effettività della tutela giurisdizionale".

Si tratta di una sentenza di rilevante importanza che nonostante le numerose critiche trova una corrente dottrinale parzialmente concorde, favorevole al litisconsorzio necessario, ma perché è la stessa obbligazione solidale paritetica a richiederne il ricorso, riconducendosi questa nelle obbligazioni soggettivamente complesse ad attuazione solidale, cui non sarebbe applicabile l'art. 1306, II comma, quanto piuttosto l'istituto litisconsortile[52].

Il litisconsorzio necessario così definito dalle SS. UU. si configurerebbe in "tutte le ipotesi di solidarietà paritetica – ma anche di solidarietà dipendente – nell'ambito delle quali un unico atto reca determinazioni imponibili comuni a tutti i coobbligati, favorendone, in molti casi, un sindacato giurisdizionale unitario"[53].

Si tratta, in realtà, di una pronuncia rimasta unica nel suo genere, ritenendola perlopiù

[50] COMASCHI E., *op. cit.*, p. 563.
[51] GLENDI C., Le SS. UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 3/2007, p. 191.
[52] FERLAZZO NATOLI L., ACCORDINO P., *op. cit.*, p. 925.
[53] ALBERTINI F. V., In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di Cassazione, in "Giurisprudenza Italiana", giugno 2007, p. 1547.

fondata sul caso specifico oggetto del giudizio, non presentando invece carattere di astrattezza e generalità propri delle pronunce della Suprema Corte.

Ne sono dimostrazione le molte sentenze che si sono succedute e che escludono categoricamente il litisconsorzio necessario nelle ipotesi di solidarietà tributaria. A titolo esemplificativo la sentenza n. 5146/2010, nella sua massima afferma che gli eredi sono solidalmente responsabili per il debito fiscale del *de cuius*, sicché deve radicalmente escludersi che, nel giudizio con l'Amministrazione fiscale in merito a tale debito, sia configurabile litisconsorzio necessario.

Nella sentenza n. 3573/2011 si dichiara che il creditore ha titolo per richiedere l'adempimento di un'obbligazione solidale per l'intero ad ogni singolo debitore senza che sussista litisconsorzio necessario fra i condebitori.

Anche la sentenza n. 21609/2011 sancisce l'insussistenza dell'istituto litisconsortile nelle obbligazioni solidali.

Con la sentenza n. 549/2012 in tema di contratto di locazione, caratterizzato per la presenza di più locatori, ognuno dei quali può agire nei riguardi del locatario per l'adempimento delle sue obbligazioni applicandosi in proposito l'art. 1292 c.c., non si applica il litisconsorzio necessario tra i diversi obbligati o creditori.

È evidente come la giurisprudenza abbia sostanzialmente continuato a percorrere la strada intrapresa alcuni decenni addietro e che ha conosciuto una semplice battuta d'arresto con la sentenza n. 1052/2007, una caduta di non poco rilievo che non è riuscita, però, a cancellare lo sforzo dottrinale e giurisprudenziale volto a chiarire una volta per tutte il controverso rapporto tra solidarietà tributaria e litisconsorzio necessario.

1.4. Difficile operatività dell'istituto fino alla svolta della sentenza n. 14815/2008

Nella prima fase di entrata in vigore del Decreto, caratterizzata da disorientamento e difficoltà nel rendere operativo l'istituto, si rinvenivano solo pochi e isolati casi. Oltre all'ipotesi di litisconsorzio in fase di gravame, come prevista dall'art. 49 del Decreto, espresso richiamo dell'art. 331 c.p.c., se ne riconosceva un possibile impiego nell'ambito delle controversie catastali, di cui all'art. 2, III comma, del Decreto. In base a quest'ultima norma, si attribuiscono alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura,

l'estensione, il classamento dei terreni e delle singole unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale. Utilizziamo quest'ultima fattispecie e poniamo, a titolo esemplificativo, che venga modificata la rendita catastale di una unità immobiliare la cui proprietà appartiene a più soggetti. Sappiamo che gli estimi catastali vengono utilizzati come base per il calcolo di determinati tributi (es. Ici, oggi Imu), un cambiamento della rendita, determina una modifica dello status dell'immobile, di conseguenza una variazione di quanto spettante all'Amministrazione finanziaria. Affinché non si verifichino differenze di rendita catastale in capo ai vari comproprietari, è necessario che tale decisione venga assunta nei confronti di tutti loro, configurando, perciò, un'ipotesi di litisconsorzio necessario[54].

Poste queste due fattispecie oramai consolidate, le difficoltà dell'interprete erano palesi e proprio per tale ragione intervenne il Ministero delle Finanze prospettando alcune ipotesi di litisconsorzio necessario[55]:

- la prima si rinveniva nel disposto degli articoli 43-bis[56] e 43-ter[57] del D.P.R. n. 602/1973. Si fa riferimento alla responsabilità solidale dipendente tra cedente e cessionario;
- la seconda era connessa a quanto previsto nell'art. 73, III comma, del D.P.R. n. 633/1972. In tema di dichiarazione e versamenti Iva, società controllanti e controllate sono solidalmente responsabili relativamente alle cessioni delle eccedenze;
- la terza era prevista all'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979. In base alla menzionata disposizione, le società controllate rispondono in solido con l'ente o

[54] IZZI G., Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Rivista di diritto tributario", 1/1993, p. 995.

[55] Circolare Agenzia delle Entrate n. 291/E 1996. *Modifiche alla disciplina del processo tributario. Articolo 12 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556.*

[56] II comma: *"Ferma restando nei confronti del contribuente che cede i crediti di cui al comma 1 l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 43("L'ufficio delle imposte procede mediante reiscrizione a ruolo, non oltre il secondo anno successivo a quello in cui fu eseguito il rimborso, al recupero delle somme erroneamente rimborsate, dandone avviso al contribuente"), il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme".*

[57] I comma: *"Le eccedenze di imposta sul reddito delle persone giuridiche […] risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo […]".*
V comma*: "Si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 43-bis".*

la società controllante per il pagamento delle imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante.

La dottrina ha poi offerto ulteriori contributi. Era unanime nel riconoscere l'operatività del litisconsorzio necessario (per esigenze di natura processuale) in caso di morte del ricorrente, in conseguenza della quale veniva trasmessa la legittimazione processuale agli eredi[58]. La responsabilità fiscale di questi aveva origine dall'apertura di una successione *mortis causa*. Un Autore[59] ha effettuato un'attenta disamina di questa fattispecie, individuando tre tipi di effetti derivanti dalla successione: innanzitutto si aveva la successione nei diritti del *de cuius* scaturenti da rapporti tributari (es. diritti di rimborso, gli eredi acquistano la titolarità di tali somme); poi, si aveva la successione nell'adempimento di obblighi formali che avrebbero fatto capo al defunto (es. presentazione della dichiarazione dei redditi per quei redditi prodotti o percepiti prima della morte); infine, si aveva la successione nei debiti di imposta riferibili al *de cuius*. La legge tributaria prevedeva una responsabilità di tipo solidale tra gli eredi per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si era verificato anteriormente al decesso del contribuente[60]. Responsabilità solidale che doveva essere intesa così come disciplinata in ambito civile (estendibilità agli altri eredi degli effetti favorevoli, non di quelli sfavorevoli). Gli eredi potevano sottrarsi a tale responsabilità mediante la rinuncia all'eredità (art. 519 c.c.), evitando la confusione dei patrimoni di erede e defunto, precludendo così all'Amministrazione finanziaria la possibilità di soddisfare le proprie pretese rivolgendosi al rinunciante. È intuitivo che, ove vi fosse stata revoca della rinuncia, si ritornava alla situazione inizialmente prospettata ovvero alla responsabilità tributaria dell'erede. Altra strada percorribile era quella dell'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario, ancora una volta si evitava la confusione dei patrimoni e presentava la peculiarità di circoscrivere la responsabilità fiscale all'ammontare dell'attivo ereditario.

Come si può notare, le ultime fattispecie elencate (quelle della Circolare n. 291/E del 1996 e quella della responsabilità degli eredi per i debiti fiscali del *de cuius*) risultano

[58] In mancanza di eredi non si apre alcuna successione *mortis causa*. In tal caso l'Amministrazione finanziaria farà valere le proprie pretese sul patrimonio del defunto.
[59] FLESSATI B., *op. cit*., p. 216 ss.
[60] Art. 65, I° comma, D.P.R. n. 600/1973. Diversamente da quanto previsto a livello civilistico in cui ciascun erede risponde in base alla quota ereditaria (art. 752 e 754 c.c)

disattese da quelli che sono i nuovi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. Si è voluto comunque descriverle con una certa attenzione proprio a significare come vi fosse la convinzione che anche in ipotesi di solidarietà tributaria trovasse applicazione l'istituto litisconsortile e come in tal senso era stata studiata dettagliatamente la disciplina e i vari aspetti che essa poteva presentare. Si dimostra ancora una volta come l'art. 14 abbia comportato non poche difficoltà interpretative e quali sforzi abbia richiesto.

Sottraendo dall'ambito del litisconsorzio necessario la materia della solidarietà tributaria, l'istituto risultava privo di riscontro concreto e non si riusciva perciò a giustificare e valorizzare l'originaria necessità di prevedere nel processo tributario una "embrionale disciplina dei processi con pluralità di parti"[61].

La dottrina[62], in realtà, aveva espresso una parziale apertura all'impiego del litisconsorzio necessario nell'accertamento dei redditi in forma associata, ma la giurisprudenza era di opinione opposta rilevando sempre il carattere separato delle controversie che riguardano i singoli soci da quelle che riguardano la società[63].

Si dovettero aspettare ancora alcuni anni per consacrare l'effettivo valore dell'istituto in esame e la conferma è giunta a seguito della sentenza della Corte di Cassazione n. 14815 del 2008, con la quale si è sancita la necessità del litisconsorzio necessario nelle controversie tra società di persone e relativi soci. A mio parere, la sentenza in esame ha fornito il necessario input per vedere l'istituto del litisconsorzio da un'altra prospettiva, attribuendogli l'effettiva valenza che il legislatore della riforma aveva cercato di conferirgli. Strumento attraverso il quale risolvere il problema della legittimazione sia attiva che passiva tale per cui la pronuncia non possa essere espressa se non nei confronti di tutte le parti. Ne derivano poi ulteriori vantaggi strettamente connessi a ragioni di economia processuale, scongiurando quindi il proliferare di giudizi aventi

[61] Relazione ministeriale al d. lgs. n. 546/1992.

[62] ALTIERI E., Accertamento nei confronti di società di persone e soci nel processo tributario. Litisconsorzio necessario?, in "il fisco", 5/2003, fascicolo 1, p. 640.

[63] Sentenza della Cassazione n. 8567 del 22 giugno 2001. In realtà, in una sentenza precedente (n. 10410 del 21 ottobre 1998), la stessa Cassazione si era espressa in senso contrario ammettendo, seppur tenuamente, che "in tema di contenzioso tributario, quando il medesimo organo giudicante si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni in cui siano affrontate questioni legate fra di loro con un vincolo di consequenzialità necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione consista in un rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra; in tal caso non si ha tanto la motivazione di una sentenza *per relationem*, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente l'identica conclusione per l'altra".

medesimo oggetto, ma soprattutto evitando l'imbarazzo di giudicati contrastanti.
A seguire si approfondirà meglio la questione inerente l'impugnazione dell'avviso di accertamento del reddito delle società di persone e si prospetteranno gli ulteriori casi di impiego riscontrati nel tempo.

Capitolo II

LITISCONSORZIO NECESSARIO NELLE SOCIETA' DI PERSONE

2.1. Disciplina delle società di persone e suo excursus storico

Per meglio comprendere i risultati cui è giunta la giurisprudenza nel tempo, circa il controverso argomento del litisconsorzio necessario nell'ambito delle società di persone, si rivela necessaria un'introduzione volta all'inquadramento della disciplina che le riguarda.

Nell'ambito delle varie tipologie societarie, le società di persone si caratterizzano per la preminenza al loro interno dell'elemento soggettivo, vale a dire i soci, rispetto al capitale. Si parla a riguardo di *intuitus personae*, ad indicare la fiducia che ciascun socio ripone nell'altro, anche sotto il profilo patrimoniale. Tali società non sono, infatti, dotate di personalità giuridica e godono di un regime di responsabilità patrimoniale imperfetta. Significa che non esiste una netta separazione tra il patrimonio societario e quello dei singoli soci, che risultano così gravati da una responsabilità illimitata (verso tutte le obbligazioni sociali), solidale (sono coobbligati con gli altri soci) e sussidiaria (godono del *beneficium excussionis*, hanno la facoltà di domandare ai creditori la preventiva escussione del patrimonio sociale, indicando i beni sui quali possono agevolmente soddisfarsi – art. 2268 c.c.)[64].

Delineate quelle che sono le specificità delle società in commento procediamo ad analizzarne la disciplina. È la legge delega n. 825/1971 ad introdurre il principio di unicità dell'accertamento dei redditi da queste prodotti (art. 2, n. 17) con conseguente imputazione ai soci in proporzione alla quota di partecipazione agli utili (art. 2, n. 3). Il successivo D.P.R. n. 597/1973 recepisce le indicazioni fornite e all'art. 5 sancisce che "*i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*. Norma poi ripresa integralmente dal successivo D.P.R. n. 917/1986, art. 5, salvo per la mancanza dell'aggettivo *effettiva*.

[64] Questi principi hanno intensità diversa a seconda del tipo societario cui si fa riferimento. Occorre altresì ricordare che possono sussistere dei patti di limitazione della responsabilità o di esclusione della solidarietà soggetti a specifici obblighi di cui all'art. 2267 c.c.

Tale disposizione deve essere necessariamente letta in combinato con altri due articoli molto importanti: artt. 6 e 40 del D.P.R. n. 600/1973. Nel primo si prescrive l'obbligo per queste società di presentare la dichiarazione agli effetti dell'Ilor da esse dovuta (imposta locale sui redditi, abrogata a decorrere dal I gennaio 1998, per effetto del d. lgs. n. 446/1997) e agli effetti dell'Irpef e dell'Irpeg dovute dai soci o dagli associati (imposta sui redditi delle persone giuridiche, abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2004, per effetto del d. lgs. n. 344/2003, sostituita dall'attuale Ires). L'art. 40 sancisce, invece, che alla rettifica delle dichiarazioni così presentate si proceda con un unico atto.

Da questo trittico di norme si ricava innanzitutto che le società di persone non sono soggetti passivi d'imposta (lo erano fino alla vigenza dell'Ilor), infatti vige il principio della trasparenza e il reddito è ripartito *pro quota* in capo ai soci, quali risultano alla chiusura del periodo d'imposta. Si è rivelata opportuna quest'ultima precisazione in quanto, qualora il socio intendesse sciogliere il proprio rapporto sociale, non dovrebbe dichiarare le quote di reddito a titolo di partecipazione agli utili concernenti il periodo d'imposta in cui si è realizzato tale scioglimento[65]. Di conseguenza la società assolve ad un onere strumentale, quale la presentazione della dichiarazione dei redditi, e diviene centro di imputazione dell'accertamento unitario. Così poste le norme non è chiaro se destinataria dell'atto debba essere unicamente la società oppure la notifica debba interessare anche i soci. Chiarimenti in merito sono pervenuti dalla Circolare n. 7/1496 del 1977, nella quale si legge innanzitutto che a società e soci si riconosce un'autonoma legittimazione passiva, ma soprattutto che l'accertamento nei confronti della società produce effetti automatici in capo ai singoli soci e associati, senza alcuna necessità di procedere a notificazione. Le conseguenze di questa presa di posizione sono evidenti: l'accertamento unitario spiega effetti vincolanti sull'accertamento in capo ai soci e quest'ultimo va a perdere "ogni sua valenza di carattere sostanziale fino ad assumere un vero e proprio ruolo di mera liquidazione"[66]. La stessa giurisprudenza[67] si è espressa a favore di questa tesi ribadendo che l'unicità dell'atto non comporta che l'accertamento debba essere notificato anche ai singoli soci.

[65] Risoluzione ministeriale n. 849 del 12 giugno 1978.
[66] CAPOLUPO S., Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione, in "il fisco", 26/2008, fascicolo 1, p. 4651.
[67] Sentenza della Cassazione n. 10667 del 17 settembre 1992.

Anche una parte della dottrina si è pronunciata in senso concorde, sulla scorta della forte personificazione che si ha tra socio e società e sulla base di quanto previsto in ambito civilistico agli artt. 2257 (amministrazione disgiunta) e 2261 (poteri di controllo per i soci che non partecipano all'amministrazione) c.c. Se si opta per l'amministrazione disgiunta, non si rileva alcuna distinzione tra società e soci nei rapporti esterni, "non vi è allora ragione perché al socio debba essere data la possibilità di rimettere in discussione il reddito societario". Se l'amministrazione non spetta disgiuntamente "non si può mai escludere che il singolo individuo abbia i mezzi per intervenire nella società a tutelare l'interesse generale e dei suoi soci"[68]. L'Autore nega quindi la possibilità per il singolo socio di impugnare l'accertamento societario. Sottolinea che sul piano sostanziale non vi è coincidenza tra reddito societario, ai fini Ilor, e somma dei redditi dei soci, ai fini Irpef, di talché, essendo diverso l'oggetto, non si può riconoscere ai soci la legittimazione attiva a contestare il reddito della società. L'accertamento può essere impugnato solamente dalla società e il giudicato che dovesse intervenire è vincolante per i singoli soci. Viene escluso anche il ricorso al litisconsorzio necessario, in quanto si ribadisce la possibilità per il socio di tutelare il suo interesse dall'interno della società[69]. Nonostante le argomentazioni addotte mi risulta difficile condividere l'orientamento proposto. Vero è che il socio ha la possibilità di intervenire nella gestione e quindi, eventualmente, di opporsi ad operazioni intraprese dalla società; che la dichiarazione dei redditi effettuata da questa assurge a due finalità ben distinte, ma giungere ad escludere totalmente la possibilità di impugnativa dell'accertamento societario da parte del singolo socio, significa negare una sua tutela giurisdizionale.

Se la notificazione non c'è, significa che il socio non è destinatario dell'atto, non può procedere alla sua impugnazione e questo risulta assolutamente lesivo del diritto di difesa, costituzionalmente riconosciuto all'art. 24 Cost. Gli effetti sul piano del contenzioso tributario sono evidenti, è per questo che l'Amministrazione finanziaria ha sollecitato l'intervento del Consiglio di Stato[70], il quale si è espresso in assoluta controtendenza: l'accertamento unitario deve essere notificato anche ai singoli soci e associati, in quanto il reddito della società ai fini Ilor rappresenta un componente del

[68] BAFILE C., Alcune osservazioni sulla pluralità soggettiva e sulla società di persone, in "Rivista di diritto tributario", 2/1993, p. 343.
[69] BAFILE C., Il nuovo processo tributario, Padova, Cedam, 1994, p. 59.
[70] Parere del Consiglio di Stato, sez. III, n. 68 del 17 gennaio 1984.

reddito successivamente dichiarato dai soci ai fini Irpef e Irpeg, quindi, risulta essere presupposto vincolante per gli accertamenti personali. Solo così si riesce a perseguire l'unitarietà sul piano processuale auspicata dalla legge delega. Ovviamente il socio è libero di decidere se impugnare autonomamente l'atto o se intervenire nel giudizio già avviato da altri. Lo stesso Consiglio di Stato precisa che l'accertamento può essere ritenuto definitivo solo quando al contenzioso abbia preso parte anche il singolo socio oppure quando sia decorso per questi il termine per l'impugnazione. Ciò significa che in sede di impugnativa dell'accertamento personale non possono essere dedotti vizi dell'accertamento unitario. Per differenza, al socio cui non sia stato notificato tale ultimo atto non è opponibile la sentenza, in forza dell'art. 2909 c.c.[71] che sancisce il limite soggettivo del giudicato. Tuttavia, proprio in difetto di tale notificazione, gli sarà data la possibilità di contestare la pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria in sede di impugnativa dell'accertamento individuale.

Questa breve disamina permette da un lato di apprezzare l'intervento del Consiglio di Stato volto a tutelare la posizione del singolo socio affinché gli sia garantito il diritto di difesa e di partecipazione al contraddittorio, ove non siano decaduti i termini, dall'altro mette in luce le dirette conseguenze di un tale orientamento. Se è apprezzabile, per il socio non destinatario della notificazione, la possibilità di dedurre qualsiasi eccezione con l'impugnazione dell'accertamento personale, di fatto ciò apre la strada a possibili giudizi contrastanti in virtù dei diversi termini entro cui fare ricorso. Per ovviare a tale problematica vi è solo la soluzione di estendere la notifica dell'accertamento unitario a tutti i soci, ai quali si riconosce la possibilità di impugnare autonomamente l'atto, con il rischio di un proliferare di giudizi cui si può però far fronte mediante l'istituto della riunione.

Quest'ultimo consentirebbe di giungere ad una definizione unitaria della controversia, ma inevitabilmente si pongono alcuni interrogativi[72]: può accadere il caso in cui non tutti i soci propongano ricorso o addirittura che tutti questi vi provvedano a differenza della società. Si ritiene operante in tal caso il già citato art. 2909 c.c., per cui la sentenza non produce alcun effetto su chi non ha preso parte al giudizio. Allora potrebbe verificarsi anche il caso in cui la sentenza dichiari la nullità dell'accertamento e colui,

[71] *"L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa".*

[72] FLESSATI B., Le parti del processo tributario, Torino, Utet, 2001, p. 211.

nei confronti del quale è divenuto definitivo, sia comunque tenuto ad ottemperare alla pretesa tributaria. Questo suscita sicuramente qualche perplessità. Difficoltà si potrebbero riscontrare anche nel caso in cui società e soci abbiano domicilio fiscale in province diverse, di talché la commissione tributaria di I grado non sarebbe la stessa e, in base al principio della competenza territoriale, non si potrebbe pervenire alla riunione dei ricorsi[73]. Questioni che fanno capire come l'istituto di cui all'art. 29 del Decreto non sia rispondente *in toto* alle esigenze che si è inteso perseguire mediante la previsione di un accertamento unitario. Per completezza occorre citare anche il caso in cui il socio contesti la quota ad esso imputabile del reddito della società. Riguardo questa fattispecie la dottrina[74] risulta essere unanime nel ritenere il ricorrere del litisconsorzio necessario, non tanto dal punto di vista sostanziale, quanto piuttosto sotto il profilo processuale, dato che la somma dei redditi imputati *pro quota* ai soci deve coincidere con il reddito societario. Tale connessione oggettiva comporta che l'eventuale riconoscimento di un minor imponibile in capo ad uno dei soci, si traduca necessariamente in una maggiore imputazione in capo agli altri, tale per cui è auspicabile la presenza di tutti questi nel giudizio.

Se l'istituto della riunione presenta queste problematiche oggettive, ci si chiede come si possa giungere ad una definizione quantomeno coerente del giudizio, seppur non unitaria. A tal proposito è stata prospettata la possibilità di invocare l'art. 295 c.p.c. sulla sospensione dei giudizi: *"il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa"*. Soluzione cui ricorrere nei casi in cui vi sia un giudizio già avviato che vede coinvolta la società e che porterebbe alla sospensione dei giudizi pendenti dei soci. In base alla disamina effettuata in precedenza è evidente come questa ipotesi sia assolutamente da scartare, innanzitutto perché per rendersi opponibile la sentenza anche ai soci, questi devono essere parte del processo, altrimenti si viola l'art. 2909 c.c. In secondo luogo, perché l'istituto della sospensione è previsto anche in ambito tributario, nello specifico all'art. 39 del Decreto, ma in tale norma non si contempla la fattispecie prevista nel codice di procedura civile. Per queste ragioni si esclude l'applicabilità di tale istituto processualcivilistico al processo

[73] A tale problematica si è successivamente ovviato prevedendo che la riunione sia disposta dinanzi il giudice adito per primo, in forza dell'art. 39 c.p.c. (sentenza della Cassazione n. 14815 del 4 giugno 2008)
[74] BAFILE C., Il nuovo processo, *op. cit*., p. 58. BAFILE C., Alcune osservazioni, *op. cit*., p. 342.

tributario[75]. Anche la giurisprudenza è concorde con tale orientamento e lo ha sottolineato in numerose sentenze, in particolare viene eccepito il difetto dell'elemento soggettivo, ossia della necessaria coincidenza dei soggetti partecipanti, che costituisce il presupposto principale affinché un giudizio possa produrre effetti nella decisione di un altro[76]. Questo comporta che la causa del socio non possa considerarsi pregiudicata dalla controversia separatamente proposta dalla società, nonostante il nesso di consequenzialità che si può ravvisare tra i due contenziosi, derivante dalla comunanza dei presupposti di fatto esistenti fra il contenzioso attinente l'accertamento dei redditi di una società e quello riguardante i redditi di partecipazione da imputarsi ai soci[77]. Tale consequenzialità, se da un lato non determina l'obbligo di sospendere il giudizio, dall'altro consente alla commissione tributaria che decide in ordine ai redditi percepiti dal socio di motivare la sentenza facendo esplicito rinvio a quella che ha deciso la controversia nei confronti della società, evitando una duplicazione dei giudizi nella stessa materia[78].

Escluso ogni dubbio circa il ricorso alla sospensione del processo, si ritorna alle indicazioni fornite dal Consiglio di Stato, soprattutto alla necessità di notificare l'accertamento unitario anche ai soci. Se questo preserva la possibilità di esperire una propria difesa, si nota come tale prescrizione entri in contrasto con il dettato dell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 (il quale prevede che alla rettifica delle dichiarazioni si provveda con un unico atto) e come consenta il sorgere di tanti giudizi quanti sono gli avvisi di accertamento notificati. Proprio sulla questione la giurisprudenza[79], in un primo momento, sanciva addirittura la nullità dell'accertamento unitario notificato anche ai soci, essendo questi privi di legittimazione processuale nel giudizio intrapreso dalla società. Solo a quest'ultima era data la possibilità di impugnare l'accertamento unitario, di conseguenza si escludeva anche l'ipotesi di un possibile litisconsorzio necessario. L'eventuale giudicato formatosi non precludeva la possibilità al socio di contestare nel

[75] Per completezza occorre citare la posizione espressa dalla Cassazione civile nella sentenza n. 8567 del 22 giugno 2001, nella quale, pur negando il ricorso all'art. 295 c.p.c., ne riconosce la possibile applicabilità nel processo tributario in virtù del rinvio operato dall'art. 1, II comma, del Decreto, riguardando l'art. 39 solo i rapporti esterni tra la giurisdizione tributaria ed altre giurisdizioni.
[76] Sentenza della Cassazione n. 806 del 24 gennaio 2002. In senso conforme anche la sentenza della Cassazione n. 8567 del 22 giugno 2001.
[77] Sentenza della Cassazione n. 14417 dell'8 luglio 2005.
[78] Sentenza della Cassazione n. 20095 del 17 ottobre 2005.
[79] Sentenza della Cassazione n. 1184 del 27 gennaio 2001.

merito l'accertamento personale, anzi doveva essergli garantita la possibilità di formulare qualsiasi tipo di contestazione dell'*an* e del *quantum debeatur* del tributo[80]. Ciò significava che se non era intervenuto alcun giudizio in capo alla società, il giudice doveva provvedere a valutare in via incidentale il reddito d'impresa; viceversa, se era già stata pronunciata una sentenza, ne seguiva un apprezzamento autonomo[81].

All'iniziale rigore nei confronti dell'Ufficio, che provvede a notificare distinti avvisi di accertamento, fa da contraltare una successiva pronuncia della Cassazione[82] con la quale si nega che tale condotta determini la nullità dell'atto. L'art. 40, D.P.R. n. 600/1973, prescrive un onere e non invece un obbligo, tale per cui le conseguenze si rilevano solo dal punto di vista processuale, consistenti, ancora una volta, nel possibile contrasto di giudicati. Anche in questo caso la Suprema Corte non manca di escludere l'istituto litisconsortile.

In altra sentenza[83] si va addirittura oltre, quasi a voler cambiar prospettiva da cui vedere le cose. Se si è giunti a non voler penalizzare la condotta diligente dell'Ufficio, ora la Cassazione sembra ritenere addirittura inutile la notifica dell'accertamento societario ai soci, essendo sufficiente per questi l'accertamento del reddito di partecipazione. A tal fine sottolinea come comunque si assolva al dettato dell'art. 40, infatti l'accertamento è compiuto come un unico atto, ma è circostanza distinta dalla formalità di notifica degli avvisi di accertamento.

Un'ulteriore inversione di tendenza si riscontra anche per ciò che concerne l'impugnazione dell'accertamento unitario da parte dei soci. Abbiamo visto come anche in questo senso vi fosse una forte chiusura, legittimando a tal fine solo la società di persone. Nel tempo la giurisprudenza[84] è pervenuta a conclusioni differenti ritenendo, addirittura, che il singolo socio debba proporre autonoma impugnazione, senza ricevere vantaggio o nocumento dalla condotta intrapresa dalla società. Anzi proprio per consentire al socio di godere appieno del proprio diritto di difesa non si ammette che nel suo accertamento personale non si indichino i motivi che hanno portato a quello

[80] Sentenza della Cassazione n. 10356 del 5 maggio 2006.
[81] CAROBELLO A., Sul litisconsorzio necessario nel processo tributario. Cause inscindibili e rapporti plurisoggettivi nell'analisi di giurisprudenza e dottrina, in "il fisco", 45/2005, fascicolo 1, p. 7039. In senso conforme BUSCEMA A., Sulle vicende processuali concernenti la società di persone e i soci, in "il fisco", 33/2005, fascicolo 1, p. 5144.
[82] Sentenza della Cassazione n. 13814 del 27 giugno 2005.
[83] Sentenza della Cassazione n. 20707 del 3 ottobre 2007.
[84] Sentenza della Cassazione n. 14498 dell'11 ottobre 2002.

societario. L'Ufficio deve provvedere ad una motivazione autonoma e completa, indicante le ragioni che hanno portato alla rettifica della dichiarazione societaria[85].

Nonostante tutte queste importanti pronunce giurisprudenziali, sulla non necessità di ricomprendere tra i destinatari dell'accertamento unitario anche i soci, ritengo che questa non sia la via giusta da intraprendere. Le conseguenze sono evidenti: diversi termini per ricorrere, rischio di giudizi contraddittori, controversia che potrebbe trovare definizione sono nei confronti di alcune parti (quelle che hanno proceduto all'impugnazione dell'atto). Tutto questo non lo ritengo coerente con un accertamento che l'art. 40 richiede sia unitario. La rettifica della dichiarazione come sappiamo ha due diverse finalità (ex Ilor/ Irpef), ma l'imponibile è unico e poi ripartito con un calcolo algebrico basato sulla quota di partecipazione agli utili (indipendentemente dall'effettiva percezione). Mantenendo ferma la mia posizione circa la natura del processo come impugnazione-merito, il giudizio deve necessariamente vertere sul rapporto, verificata prioritariamente la mancanza di vizi formali. Posta questa premessa, è mia opinione che tutte le parti debbano prender parte al giudizio, perché nei confronti di tutte loro deve trovare definizione la decisione e solo così può essere raggiunta l'uniformità di giudicati da molti auspicata. Si può notare da questo breve *excursus* come l'argomento abbia mantenuto accese le discussioni di dottrina e giurisprudenza e come, nonostante questo, si faccia fatica a ravvisare un orientamento unitario. In tal senso ha provveduto la nota sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 14815 del 2008. In realtà sono tre le sentenze[86] di significativo rilievo, le quali ritengo siano riuscite a raccogliere tutte le questioni controverse cercando di tracciare una volta per tutte la strada giusta da percorrere, senza il rischio di cadere in errore. La Suprema Corte sancisce la necessità dell'istituto litisconsortile e sottolinea come solo questo sia in grado di rispondere a tutte le esigenze emerse in precedenza. Lo fa fornendo una motivazione piuttosto articolata con l'intenzione di fugare ogni dubbio, ogni perplessità che fino a quel momento avevano fatto vacillare l'effettiva portata dell'art. 14 del Decreto. In precedenza parte della dottrina si era espressa a favore del litisconsorzio, ma solo di quello facoltativo che abbiamo visto avere caratteristiche diverse rispetto a

[85] Sentenza della Cassazione n. 4271 del 24 marzo 2003.
[86] Sentenze della Cassazione n. 14814-14815-14816 del 4 giugno 2008.

quello enunciato al comma 1, ammettendo quest'ultimo nella sola ipotesi in cui a essere messa in discussione sia la quota di partecipazione al reddito societario.

In realtà si rivela opportuno esporre la posizione di un Autore[87] che diversamente dalla corrente maggioritaria riconosceva nel litisconsorzio necessario l'unico strumento *ad hoc* per questo tipo di controversie. Ho deciso di rimandarne la trattazione e di darne rilievo solo ora, perché ritengo che solo così si riesca ad apprezzare la lungimiranza di questo orientamento dottrinale. Il ragionamento ha inizio dalla ormai consolidata connessione tra i diversi soci e la società e ancora una volta si sottolinea la forte personificazione che si ravvisa in tale tipologia societaria, tale da giustificare la necessità di un accertamento unitario. Unicità che discende anche dai principi costituzionali. A tal fine si cita la sentenza n. 473 del 31 ottobre 1995, avente in realtà ad oggetto obbligazioni solidali in tema di Invim e di imposta di registro, ma esprime un principio molto forte che l'Autore ritiene traslabile anche in materia di società di persone. In particolare, in virtù degli artt. 53 (principio di capacità contributiva) e 97 (principio di imparzialità dell'amministrazione) Cost. si esclude che un coobbligato subisca un trattamento di sfavore, perché rimasto inerte, e non possa invece avvalersi dell'eventuale sentenza favorevole pronunciata nei confronti di un altro coobbligato. Il principio di imparzialità vincola l'Amministrazione finanziaria a conformarsi al giudicato anche nei confronti di coloro che non hanno impugnato e da qui l'esplicito richiamo all'art. 1306 c.c. Sono temi già trattati nel paragrafo 1.3., qui richiamati dall'Autore per far comprendere come si possa rinvenire una situazione molto simile anche nel nostro ambito di trattazione. Come nelle obbligazioni solidali vi è un coinvolgimento diretto di tutti i condebitori, anche nel caso in esame l'accertamento spiega effetti contemporanei nei confronti di tutte le parti. Di conseguenza "l'attuazione del principio costituzionale non può essere pienamente conseguita se non imponendo la contemporanea partecipazione di tutti i soggetti, anche non impugnanti, al giudizio instaurato da uno o da soltanto alcuni degli stessi". Soluzione necessitata se si considera che non può trovare applicazione l'art. 1306 c.c., non ravvisandosi un'ipotesi di solidarietà. Unica via percorribile se non si vuol creare una sorta di sperequazione rispetto alle obbligazioni solidali. Nonostante le argomentazioni già addotte, che ritengo

[87] ALTIERI E., Accertamento nei confronti di società di persone e soci nel processo tributario. Litisconsorzio necessario?, in "il fisco", 5/2003, fascicolo 1, p. 642. In senso conforme anche BUSCEMA A., *op. cit*., p. 5145.

molto convincenti, l'Autore approfondisce ulteriormente l'analisi. A sostegno dell'istituto litisconsortile richiama uno storico orientamento dottrinale tedesco dell'inizio del '900, il quale rinveniva un'ipotesi di ricorso al litisconsorzio necessario nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria avesse dovuto accertare un valore o un cespite relativo a più soggetti in modo unitario. Si fa anche esplicito riferimento alle legge generale tributaria tedesca ed in questa si prevede (con una certa similitudine con la norma italiana) che i redditi soggetti ad imposta sui redditi o ad imposta sulle persone giuridiche, prodotti nell'esercizio di un'attività commerciale (e non solo) ad opera di più persone, debbano essere accertati unitariamente. Prendendo le mosse dalle osservazioni dottrinali e normative il legislatore ha introdotto, nella legge processuale tributaria, una specifica norma relativa alla necessità che tutti i soggetti siano parte del rapporto litigioso, cosicché la sentenza sia resa nei confronti di tutti.
Come si può notare la fattispecie suesposta risulta alquanto similare con il tema oggetto di trattazione e sembra quindi questa la strada che debba essere seguita anche nel nostro ordinamento. A seguire si illustrerà il contenuto della nota sentenza n. 14815 e vedremo come si rinvengano molti degli spunti forniti in precedenza.

2.2. Sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 14815 del 4 giugno 2008

Come già anticipato si tratta di un giudizio di grande rilievo, infatti alle SS. UU. è stata devoluta una "questione di massima particolare importanza" e hanno approfittato dell'occasione loro offerta per rischiarare lo scenario e fissare finalmente dei capisaldi nella materia. Ad una prima lettura della sentenza è chiaro l'intento della Corte Suprema: riassumere in un solo giudizio le maggiori problematiche inerenti l'accertamento unitario societario che avevano suscitato i più intensi dibattiti e dubbi interpretativi in dottrina e giurisprudenza. Sono stati affrontati gli aspetti controversi della notifica ai soci dell'accertamento societario; della sospensione *ex* art. 295 c.p.c.; degli effetti processuali in capo ai soci del giudicato prodotto tra l'Ufficio e la società; della riunione. Le SS. UU. prendendo atto di tutte queste incertezze intraprendono la strada del litisconsorzio necessario e lo fanno cercando di argomentare al meglio la decisione, fugando ogni dubbio in merito. In realtà vedremo come sicuramente si debba ritenere pregevole l'intento chiarificatore della Corte, ma in realtà abbia fornito l'input ad ulteriori questioni. Rimandando ad un momento successivo le possibili critiche, si

procede ora ad esaltare i punti salienti di questa pronuncia che reputo rivoluzionaria, essendo riuscita a ribaltare l'orientamento fino a quel momento consolidato.

È di immediata percezione il forte richiamo che in questa pronuncia si fa ad un'altra sentenza passata delle SS. UU., la n. 1052/2007, che aveva riconosciuto il litisconsorzio necessario nell'ambito delle obbligazioni solidali. Senza dilungarci sul contenuto già analizzato in precedenza, ci basti ricordare come fosse stata criticata in tema di solidarietà tributaria, data la diversa natura delle due fattispecie, qui accolta favorevolmente avendo gettato le fondamenta sulle quali poggia l'istituto litisconsortile. Avendo essa chiarito i concetti di oggetto del ricorso e inscindibilità, la Suprema Corte ha provveduto semplicemente a farvi esplicito richiamo per poi giustificare il ricorso al litisconsorzio necessario ai fini della realizzazione del *simultaneus processus*. A ben vedere l'intera sentenza, sembra che la Corte abbia voluto costruire il proprio percorso logico cogliendo le più autorevoli pronunce giurisprudenziali passate, quasi a voler rendere merito dei risultati raggiunti in precedenza e avendo il fine di mettere ordine in un tema già ampiamente affrontato. L'iter argomentativo ha inizio da due premesse molto chiare: i fatti contestati nei rispettivi ricorsi, di società e soci, sono gli stessi, ne deriva perciò un "vincolo di consequenzialità necessaria, ovvero, di pregiudizialità e/o continenza"; però, nonostante questa forte connessione, ci si imbatte nell'art. 2909 c.c., sull'estensione dell'efficacia del giudicato, posto che a tal fine è necessario che i soci siano parte del processo avviato dalla società. Fatto questo opportuno preambolo, le SS. UU. scindono la trattazione su due piani. In un primo momento affrontano quello sostanziale e in assoluta continuità con quanto appena esposto, riconoscono lo stretto legame di "reciproca implicazione" tra l'accertamento societario e quello individuale destinato ai soci, "non si può accertare il secondo se non accertando il primo ed il primo condiziona l'accertamento del secondo. Sono due facce della stessa medaglia". A chi in precedenza negava la possibilità per il socio di impugnare autonomamente l'avviso societario, e quindi di mettere in discussione il reddito in esso accertato, la Corte risponde riconoscendo il diritto di questo di poter intervenire nel giudizio, prevedendo l'art. 5 D.P.R. n. 917/1986 una presunzione legale, tale per cui deve essere consentito fornire prova contraria per non incorrere nella violazione dell'art. 24 Cost. Riprendendo poi l'altra norma di riferimento, l'art. 40 D.P.R. n. 600/1973, si ha che l'attività di accertamento nei confronti di società e soci debba avvenire congiuntamente sull'assunto

che "unica è la materia imponibile" e "unico è il risultato dell'accertamento". Posti questi due concetti molto forti, le SS. UU. sembrano incorrere in una parziale contraddizione allorché dichiarano che non necessariamente deve aversi notifica dell'accertamento societario ai soci. Atto in realtà che la stessa Corte fortemente auspica in virtù degli artt. 3 e 97 Cost., in tema di uguaglianza di trattamento dei contribuenti e di imparzialità dell'Amministrazione finanziaria. La dottrina in realtà esprime dissenso su questa presa di posizione ritenendo che si sarebbe rivelato più opportuno prescrivere la notifica generalizzata, in virtù del fatto che "la scelta del momento in cui azionare i diritti di contestazione della pretesa erariale, non può essere lasciata alle valutazioni dell'Amministrazione finanziaria bensì di esclusiva competenza degli interessati"[88].

Procedendo poi sul piano processuale, i chiari effetti di un gap normativo durato diversi anni sono testimoniati dalla molteplicità di processi aventi ad oggetto il medesimo provvedimento. Il conflitto di giudicati può essere quindi risolto ricorrendo alla riunione, "la soluzione che meglio concilia tutte le diverse esigenze processuali (economia dei giudizi, rispetto del contraddittorio ed eliminazione del rischio di giudicati contrastanti)". Istituto che comunque garantisce il rispetto del vincolo del litisconsorzio necessario, salvo l'eventuale integrazione del contraddittorio nel caso di soggetti rimasti inerti. Di agevole applicazione ove le controversie pendano dinanzi la stessa sezione oppure davanti sezioni diverse della stessa commissione tributaria; trova, invece, un limite invalicabile nel caso in cui i contenziosi siano instaurati presso commissioni differenti o siano pendenti in grado diverso, di talché il *simultaneus processus* può essere perseguito unicamente mediante l'istituto all'art. 14 del Decreto. Se ne esclude altresì il ricorso ove il collegio rilevi che questo possa cagionare dei ritardi o renda più gravosa la trattazione dei processi connessi (art. 29, III comma, Decreto).

Se è sancita la necessità del litisconsorzio necessario ove i giudizi pendano dinanzi diverse commissioni tributarie, l'applicazione non risulta così agevole dato il contenuto stringente dell'art. 5, I comma, del Decreto, nel quale si stabilisce che la competenza territoriale[89] delle commissioni è inderogabile, di talché la riunione non risulterebbe

[88] CAPOLUPO S., Accertamento per le società di persone, *op. cit*., p. 4652.

[89] Art. 4 d. lgs. n. 546/1992: I comma: *"Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze*

assolutamente possibile. Se si cerca un rimedio per ovviare a tale problematica di certo non lo si può rinvenire nel codice di procedura civile che prevede una diversa ripartizione delle competenze (per materia, valore e territorio), di conseguenza "tali disposizioni non sono trasferibili *sic et simpliciter*"[90], se ne possono ricavare semmai gli eventuali principi sottostanti[91]. Competenza territoriale che è perciò connessa alla sede dell'Ufficio che ha emesso l'atto e nei confronti del quale viene proposto ricorso. Le SS. UU. ponendo in primo piano la necessità che il giudizio sia unitario, si appellano al principio dell'integrità del contraddittorio (art. 111 Cost., II comma), garanzia del giusto processo, che giustifica una deroga all'art. 5, prevedendo che la causa sia riunita presso il giudice preventivamente adito. Di fatto poi rilevano che con la proposizione del primo ricorso nasce anche la necessità di integrare il contraddittorio e quindi in automatico si radica la competenza territoriale, senza che si rilevi in fatto una deroga al normale *modus operandi*. Se questa risulta essere teoricamente la soluzione più opportuna in termini procedimentali, affinché il giudizio abbia seguito in maniera unitaria, concretamente possono venire a realizzarsi alcune difficoltà. Come fa notare un Autore, può verificarsi il caso del socio che per primo impugna l'avviso, risiedendo, però, in un luogo diverso da quello ove a sede la società. Di conseguenza il contenzioso s'incardinerà presso una Commissione diversa rispetto a quella che ha rettificato il reddito societario, derivando due diversi effetti: dapprima il rischio che società e soci non riescano agevolmente prendere parte al processo, potendo essere la commissione preventivamente adita lontana dal luogo di loro residenza; successivamente la difesa dovrà essere assunta da altro Ufficio, diverso da quello responsabile dell'accertamento societario, con ovvie difficoltà operative data la sostanziale estraneità ai fatti. Per tali ragioni, alla pregiudizialità/continenza affermata inizialmente si dovrebbe dar seguito prevedendo che la competenza spetti alla Commissione ove ha sede l'Ufficio che ha

---

ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione […]".
II comma: *"Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione".*

[90] Si ricorda che all'art. 1, II comma, d. lgs. n. 546/1992, si consente ai giudici tributari di ricorrere alle norme del codice di procedura civile, ove queste siano compatibili con le norme sul contenzioso tributario. Questo è un caso evidente in cui questo rimando non può essere effettuato.

[91] Art. 39, II comma, c.p.c.: *"Nel caso di continenza di cause, se il giudice preventivamente adito è competente anche per la causa proposta successivamente, il giudice di questa dichiara con ordinanza la continenza e fissa un termine perentorio entro il quale le parti debbono riassumere la causa davanti al primo giudice […]".*

emanato l'atto[92]. La soluzione prospettata risulta condivisibile in quanto dà rilievo a quegli aspetti pratici che potrebbero sensibilmente complicare la realizzazione di un processo che presenta già di per sé numerose condizioni da osservare affinché si concluda validamente. Inoltre, il passaggio di consegne ad altro Ufficio potrebbe portare ad una difficile valutazione dei fatti, dovendo esso basarsi su quelle che sono le risultanze dell'accertamento e non avendo come background l'intera fase istruttoria.

Guardando sempre a quelli che sono gli effetti processuali, la Suprema Corte detta poi alcune direttive, cercando di fornire indicazioni per ogni situazione concretamente prospettabile. La tutela giurisdizionale dei soci è un fine che le SS. UU. si pongono prioritariamente e risulta chiaro quando esse affermano che "l'unicità dell'accertamento […] e la consequenzialità del riparto tra i soci […] costituiscono il presupposto unitario che determina di per sé la situazione tipica del litisconsorzio necessario originario, anche se all'attività di accertamento non sia seguita la notifica dei relativi avvisi a tutti i soggetti interessati". Significa che ove il ricorso abbia ad oggetto la determinazione del reddito societario (e solo in questo caso), l'impugnazione anche di un solo avviso di accertamento apre la strada all'istituto litisconsortile e quindi all'integrazione del contraddittorio. Si noti bene che se la mancata notifica non ha effetti in termini di unitarietà del giudizio, li produce in capo all'Amministrazione finanziaria che non potrebbe dar proseguo alla propria attività di riscossione (in ipotesi di sentenza a lei favorevole)[93]. Si richiede perciò la partecipazione anche del soggetto non notificato, affinché l'Ufficio possa opporgli il contenuto della sentenza avente ad oggetto l'ammontare dei redditi della società, qualora riesca ad ovviare al *vulnus* della notifica in maniera tempestiva. Ove ciò avvenga, il socio potrà impugnare l'accertamento individuale eccependo solo motivi personali. Viceversa si ritiene che il socio presente in giudizio, ma non destinatario dell'avviso di accertamento, possa opporre tutti i motivi senza limite alcuno[94]. Parte della dottrina non è in realtà concorde, in quanto ritiene che questa partecipazione preventiva al processo non possa limitare l'esercizio del diritto all'impugnativa. Si prospetta, a titolo esemplificativo, il caso del socio al quale giunga

[92] MUSCARA' S., L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e i primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso, in "Rivista di diritto tributario", 1/2011, p. 38.

[93] Si ricorda che il contenzioso tributario è un processo impugnatorio e la pretesa può essere fatta valere dall'Ufficio se e nella misura in cui il soggetto è destinatario dell'atto.

[94] MUSCARA' S., *op. cit*., p. 28.

la notifica dopo il deposito di una sentenza sfavorevole. Nello specifico si ritiene che debba essergli data la possibilità di proporre oltre i motivi personali anche motivi nuovi relativi l'accertamento unitario, con il solo limite dei motivi dichiarati infondati in sede di giudizio unitario[95]. Si tratta di una osservazione corretta sulla base del principio cui si rifà, è vero anche che ciò porterebbe a rimettere in discussione la causa pregiudiziale, di talché non si perverrebbe ad un giudizio unitario che è invece il fine ultimo che si intende perseguire. Vi è chi ritiene che il nobile risultato non giustifichi in realtà la presenza del soggetto non notificato, "si rischia di giungere fino alla liquefazione della rilevanza dell'atto impugnato: […] non si comprende come un processo su questioni possa conciliarsi con la attivabilità tramite ricorso avverso l'impugnazione di specifici atti"[96]. Si tratta di una riflessione legittima dato che lo stesso Decreto ha provveduto ad indicare all'art. 19 quali sono gli atti specificatamente impugnabili e quindi introduttivi del ricorso. La soluzione cui è giunta la Corte ritengo sia frutto di un contemperamento di interessi: vero è che quello tributario è un processo di tipo impugnatorio, ma dall'altro lato l'istituto in commento si pone a tutela di un giudizio che deve prodursi unitariamente, di talché si giustifica una sorta di deroga a quelle che sono le disposizioni normative. Sotto la stessa luce può essere quindi letta la preclusione posta al socio che riceve solo successivamente la notifica e che non possa eccepire vizi nuovi inerenti il reddito societario, essendo questo già stato oggetto di giudizio.

C'è poi da citare anche il particolare caso in cui un socio impugnando l'accertamento sollevi sia motivi personali sia eccezioni concernenti il merito. Il giudice preso atto del ricorso potrebbe, dopo aver ordinato l'integrazione del contraddittorio, respingerlo nel merito. Di conseguenza, l'eventuale annullamento dell'accertamento nei suoi confronti produrrebbe l'effetto di ridurre la pretesa tributaria avanzata dall'Amministrazione finanziaria[97]. È l'ovvio risultato che deriva dalla particolare struttura dell'obbligazione tributaria oggetto di studio.

Vi è poi l'ipotesi del socio chiamato a partecipare al giudizio, ma per il quale sono già decorsi i termini per l'impugnazione, che subisce le limitazioni del VI comma dell'art.

[95] IANNACCONE A., Società di persone e litisconsorzio necessario, in "il fisco", n. 32/2009, fascicolo 1, p. 5295.
[96] NUSSI M., A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?), in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 9/2008, p. 778.
[97] IANNACCONE A., *op. cit*., p. 5295.

14 (non estendibile il *thema decidendum*, eccepibili solo i motivi già dedotti dagli altri ricorrenti). Nonostante la poca solerzia, gli viene riconosciuta la possibilità di poter beneficiare dell'eventuale giudicato favorevole e di poterlo così opporre all'Amministrazione finanziaria. Si riscontra in merito un orientamento dottrinale non del tutto favorevole a tale facoltà concessa al socio inerte. Si sostiene infatti che questi abbia avuto la possibilità di eccepire le proprie difese e non lo abbia fatto nei tempi ad esso concessi, di conseguenza dovrebbe necessariamente farsi carico delle proprie responsabilità. In realtà, come si è visto, la partecipazione è possibile, ma con forti restrizioni, che diventano ancor più tangibili quando si ammette l'estensione della sentenza favorevole con il limite della irripetibilità di quanto già pagato. Una sorta di sanzione per l'inattività della parte. Ci si è chiesti allora quale finalità abbia tale partecipazione visto che nei suoi confronti una parte di definitività l'atto l'ha già prodotta. A tal fine parte della dottrina è dell'opinione che la presenza del socio abbia la finalità di contrastare eventuali successive pretese o cartelle esattoriali emesse dall'Amministrazione finanziaria.

Occorre altresì sottolineare che l'integrazione del contraddittorio è una condizione, che definirei procedurale, affinché la sentenza resa successivamente sia valida e spieghi i suoi effetti nei confronti di tutti i partecipanti al processo. Nulla osta che il socio chiamato in giudizio decida di non prendervi parte, posto che l'eventuale pronuncia favorevole all'Ufficio sarà opponibile anche nei suoi confronti, perché gli è stato riconosciuto quello "spazio processuale" necessario per esperire la propria difesa.

Qualora il giudice ordini alle parti l'integrazione del contraddittorio e queste non vi provvedano entro il termine decadenziale da esso stabilito, si produce l'estinzione del processo e la connessa definitività dell'atto, non più impugnabile[98]. Viceversa qualora sia il giudice a non provvedere a tale ordine e pervenga ciononostante ad una sentenza, questa sarà *inutiler data*. Si ricorda che la nullità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Può darsi altresì il caso che la società o i soci rilevino tale difetto del contraddittorio, in tal caso potranno presentare specifica istanza alla Commissione affinché si proceda alla regolare integrazione o, se del caso, riunione. Le fattispecie che

[98] Questa è la sanzione prevista per il I grado di giudizio, se tale inerzia avesse luogo in appello determinerebbe la nullità della sentenza e la rimessione al giudice di *prime cure*, lo stesso qualora ci si trovasse nel giudizio di legittimità con l'obbligo di riassunzione del giudizio entro un anno, decorso il quale si ha l'estinzione del processo.

possono verificarsi sono svariate è per questo che la Corte Suprema cerca di dare un ordine a quello che è l'iter che il giudice dovrebbe seguire:

- ove tutte le parti siano state destinatarie dell'atto e abbiano provveduto autonomamente alla sua impugnazione, il giudice deve disporre la riunione dinanzi la stessa commissione. Nel caso in cui i ricorsi pendano di fronte commissioni diverse, tale onere spetterà al giudice preventivamente adito;
- in ipotesi di inerzia di alcuni soci o nel caso in cui alcuni di essi non siano stati destinatari dell'atto, il giudice deve provvedere alla loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza;
- infine, se la sentenza è resa a contraddittorio non integro, è nulla per violazione degli artt. 101 c.p.c. e 111, II comma, Cost.

Le SS. UU. sono coscienti che questa loro sentenza rappresenta una sorta di spartiacque e produrrà conseguenze considerevoli nei giudizi ancora in corso. Sanno anche che nel frattempo potrebbero essersi prodotti dei giudicati parziali e quindi sentono la necessità di regolamentarne gli effetti, soprattutto per quanto concerne i soggetti pretermessi. Nei giudizi in cui si sia pervenuti all'annullamento dell'accertamento societario, e si tratti di sentenza passata in cosa giudicata, il risultato si produce anche nei confronti dei soggetti rimasti estranei al giudizio, salvo che in capo a questi non si sia prodotta altra sentenza definitiva di segno contrario. La Corte parla di "una sorta di pregiudizialità *secundum eventum litis* […]. I limiti soggettivi del giudicato garantiscono che nessuna statuizione pregiudizievole venga adottata senza che il destinatario di tali statuizioni si sia potuto difendere".

Viceversa, la sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria può essere opposta solo nei confronti dei soggetti che hanno partecipato al processo. Peculiare il caso in cui al giudizio partecipino tutti i soci e non invece la società, nello specifico all'Ufficio è data la possibilità di opporre la decisione a lei favorevole anche a quest'ultima, dato il forte legame, già più volte ribadito, che si riscontra tra società e soci.

Analizzato l'istituto litisconsortile sul piano sostanziale e successivamente su quello processuale, resta da affrontare le ultime due tematiche approfondite dalla Corte, vale a dire la sospensione *ex* art. 295 c.p.c. e la motivazione *per relationem*.

Per quanto riguarda il primo istituto la Suprema Corte ha ribadito l'orientamento ormai consolidato da anni in giurisprudenza. Ne viene escluso il ricorso innanzitutto per il limite soggettivo più volte citato, si ricorda a tal fine che la decisione inerente il reddito della società non può produrre effetti vincolanti in capo ai soci che non abbiano preso parte al processo. Di conseguenza optare per la sospensione dei giudizi relativi ai soci, in attesa della pronuncia inerente la società, si tradurrebbe in una "inutile pausa processuale", posto che i soci stessi non potrebbero beneficiare in alcun modo dell'eventuale sentenza favorevole. Le SS. UU. non si fermano qui e fanno notare come la sospensione normalmente sia predisposta ove vi sia una pregiudizialità tra i giudizi e non è questo il caso, dato che l'accertamento è unico, "non si tratta di processi da «mettere in fila», ma da unificare". Questa affermazione potrebbe portare a della confusione visto che inizialmente si è parlato di pregiudizialità e/o continenza proprio in riferimento ai ricorsi presentati da società e soci. A tal fine si precisa che "nella specie si è in presenza di un rapporto giuridico plurisoggettivo sul versante passivo, ma sostanzialmente unico, i cui presupposti, inoltre, devono essere ricostruiti attraverso un percorso logico-giuridico unitario, l'accertamento giudiziario non può che essere unico, nei confronti di tutti i soggetti interessati, nell'alveo di un unico, inscindibile rapporto processuale". La Corte è quindi ferma nell'escludere un possibile ingresso della sospensione *ex* art. 295 c.p.c. nell'ambito di specifica trattazione.

Per quanto concerne la motivazione *per relationem*, anche in questo caso si ribadiscono precedenti giurisprudenziali, se ne riconosce la legittimità solo in due specifici casi: qualora sia relativa ad una sentenza già passata in giudicato ed abbia, quindi, un "concreto ed attuale valore precettivo"; oppure quando riproduca la motivazione di riferimento e questa diventi oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa. Quest'ultima condizione la si ricava dal combinato delle sentenze n. 14814 e 14816 del 2008 che insieme alla n. 14815 rappresentano un trittico di pronunce, come si vede, di particolare rilievo.

2.3. Riflessioni in merito alla sentenza n. 14815/2008

La disamina appena effettuata consente di elaborare alcune considerazioni. Innanzitutto, seppur si ribadisca in più parti del testo che le finalità cui assolve l'istituto litisconsortile sono soprattutto di tipo sostanziale, data la natura del rapporto plurisoggettivo, ritengo

che esso assolva soprattutto a esigenze processuali. Si è visto in più casi come l'unitarietà del giudizio rappresenti la luce di un faro che nel buio, frutto di una mancata previsione normativa, indica quello che è lo scopo ultimo da perseguire. Deve esser stata proprio questa luce ad aver guidato la Corte che è riuscita a dirimere non poche questioni che da tempo affliggevano dottrina e giurisprudenza. Unitarietà che giustifica la partecipazione del soggetto non notificato, che pone dei limiti ai vizi successivamente sollevabili, che fa partecipare al giudizio anche coloro che hanno fatto decorrere i termini per l'impugnazione, che legittima una deroga ad una norma esplicitamente inderogabile. Si ritiene che siano proprio le ragioni processuali a trovare ampio spazio nella sentenza e sembrano essere poste soprattutto a tutela dei soci e della società. Come fa notare un Autore, la necessaria riunione dei ricorsi, con l'eventuale chiamata in causa anche di chi è rimasto inerte, "espone l'amministrazione finanziaria a subire il giudicato favorevole foss'anche di un solo socio […]. È sufficiente che […] sia soccombente rispetto alle difese di un solo socio che si sia ben difeso nel merito per trasmettersi a favore di tutti gli altri (ancorché si fossero mal difesi); nel precedente contesto l'amministrazione finanziaria sarebbe risultata soccombente solo relativamente a quella controversia e sarebbe stata vincitrice di tutte le altre"[99]. D'altro canto si deve rilevare anche quella che è l'altra faccia della medaglia, perché nell'ipotesi in cui il giudizio sia essa favorevole, la pretesa tributaria sarà immediatamente esigibile nei confronti di tutti i condebitori. Anche in questo caso si cerca un contemperamento di quelli che sono i contrapposti interessi delle parti, risultando a prima vista sfavorita la posizione dell'Ufficio. Si deve altresì aggiungere che in tema di giudicati parziali prodottisi antecedentemente a tale sentenza, la Corte sancisce l'operatività dell'art. 2909 c.c. di talché l'Amministrazione finanziaria può far valere il giudizio positivo espresso nei suoi confronti solo verso coloro che hanno partecipato al processo. D'altro canto il principio subisce una parziale deroga allorché si consente ai contribuenti di opporre all'Ufficio ogni decisione loro favorevole: "si deve ritenere che il giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, fa stato nel processo relativo ai soci, in ragione del carattere oggettivamente pregiudiziale dello stesso, in relazione al quale la mancata partecipazione al giudizio dei soci non è stata di alcun pregiudizio agli stessi". Le SS. UU. onde sottolineare questo orientamento molto forte asseriscono che

[99] MUSCARA' S., *op. cit*., p. 26.

"l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, giova ai soci che non hanno partecipato al giudizio, in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio". È piuttosto eloquente come affermazione e sembra così rilevarsi ancora una volta una sorta di trattamento asimmetrico nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Si deve altresì notare come è stata risolta la questione relativa alla notifica dell'accertamento societario ai singoli soci. Se un obbligo non sussiste, si cerca di perseguire il risultato della convocazione di tutte le parti processuali nello stesso giudizio imponendo al giudice l'onere di integrazione del contraddittorio. Risulta essere lo strumento più efficace che il litisconsorzio necessario offre e che le SS. UU. hanno sicuramente valorizzato mediante la sentenza in commento. Se l'integrazione è un atto dovuto nell'iter procedimentale, che assume poi valenza sostanziale (viste le conseguenze che si producono sul giudizio reso a contraddittorio non integro), non sana di certo l'eventuale mancata notifica al singolo socio dell'accertamento ai fini Irpef. Il giudizio avente ad oggetto l'accertamento unitario si conclude con la definizione del reddito societario e quindi con l'eventuale conferma di quanto precedentemente accertato. Se così fosse, in base al principio della tassazione per trasparenza, troverebbero fondamento anche gli accertamenti personali. Tutto ciò se e nella misura in cui questi siano stati regolarmente notificati, se l'Ufficio non vi ha provveduto subirà la "relativa tranciante eccezione con conseguente irrimediabile perdita dell'imposta nei confronti di tali soci"[100]. E' una sanzione piuttosto pesante per l'Ufficio che non potrebbe più vantare la propria pretesa tributaria, ma forse rappresenta la strada più idonea per assicurare una sua maggiore diligenza. Quello che seguirà dopo la notifica è tutto rimesso nelle mani dello specifico contribuente che, come abbiamo visto, sarà libero di impugnare o meno; di eccepire vizi sostanziali o solo personali; di essere successivamente convocato ma decidendo di non partecipare al giudizio. Scelte che spettano solo e unicamente all'individuo che ne pondererà la convenienza, la *condicio sine qua non* è che l'iter burocratico/amministrativo segua la sua normale natura e non trovi intoppi in una Amministrazione finanziaria molto spesso lacunosa. La Corte ricorrendo all'art. 14 del Decreto aggiunge solo nuovi elementi affinché il rapporto

[100] Questa conseguenza è oggi ancora più tangibile vista la nuova natura esecutiva dell'accertamento, disciplinata all'art. 29 del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito nella Legge n. 122 del 30 luglio 2010.

Ufficio/contribuente abbia a realizzarsi nella maniera più lineare ed efficace possibile, da un lato al fine di offrire maggiori garanzie di riscossione, dall'altro assicurando un aperto e libero contraddittorio.

La notifica generalizzata in combinato con l'integrazione del contraddittorio rappresentano le due condizioni necessarie, e definirei anche sufficienti, affinché il giudizio si realizzi in presenza di tutti i soggetti interessati a che la sentenza si produca nei loro confronti. Due presupposti fondamentali per il rispetto del diritto di difesa *ex* art. 24 Cost. e proprio in virtù di questo, ove non si rinvenga la chiamata in causa, si produce la nullità di tutte le pronunce passate, con rimessione della causa al giudice di *prime cure*[101]. Questo ha come immediata conseguenza un ulteriore allungamento dei tempi processuali, essendo questi già molto lunghi nel nostro contesto nazionale. Ecco allora che suscita sicuramente qualche perplessità il passaggio della sentenza in cui si dice che "il principio di ragionevole durata del processo non può essere di ostacolo alla totale cancellazione del processo celebrato in violazione del principio del contraddittorio, in quanto il primo principio «è un valore solo nella misura in cui sia funzionale all'effettività della tutela giurisdizionale, la quale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici» (Cass. 1052/2007, punto 5 della motivazione)". La ragionevole durata del processo è comunque un principio di rango costituzionale, sancito all'art. 111 Cost., si tratta perciò di capire perché venga relegato in secondo piano. Allo stesso modo in cui si auspica una tutela giurisdizionale, si desidera una definizione della causa. Forse allora la decisione della Corte di prevedere questa nullità indiscriminata è eccessiva e andrebbe in qualche modo contemperata. Come osserva parte della dottrina "le implicazioni pratiche sono drammatiche […], in primo grado […] saranno riproposte controversie iniziate anche 30 anni addietro e qualche anno ancora sarà necessario per una decisione definitiva"[102]. Si pensi all'ipotesi in cui il vizio sia eccepito dal giudice di legittimità, dal quale le parti si aspettano giunga la pronuncia definitiva su un contenzioso che si è articolato in ben tre gradi di giudizio. "Appare ben evidente che si è

[101] Si ricorda che il difetto di mancata integrazione del contraddittorio è eccepibile in ogni stato e grado del giudizio, quindi anche in quello di Cassazione, anche d'ufficio, salvo non sia intervenuto il passaggio in giudicato della sentenza.

[102] IANNACCONE A., *op. cit*., p. 5297.

in presenza di una soluzione quale quella dell'applicazione del litisconsorzio necessario, da un lato teoricamente fondata, ma dall'altro «esplosiva» negli effetti pratici. La coerenza e la linearità teorica sembra creare, sostanzialmente, un *mostrum*, cioè una situazione di ingovernabilità dei processi tributari in corso […]". Si tratta di riflessi pratici che non possono essere tralasciati, ma allo stesso tempo si conosce anche quella che è la valenza delle pronunce delle SS. UU. che assolvono ad una funzione nomofilattica e cercano di fornire un indirizzo giurisprudenziale uniforme. Questo di fatto si è riscontrato nella realtà, a titolo esemplificativo con la sentenza n. 7155/2009 la Cassazione ha annullato una pronuncia avendo partecipato a questa solo i soci e non anche la società; con la n. 11678/2009 è stato annullato il giudizio instaurato da uno solo dei soci; alla medesima conclusione si è giunti con la n. 11458/2009[103].

Gli effetti si sono rivelati così dirompenti che la Cassazione non ha potuto rimanervi indifferente e per tale ragione dopo un periodo di assestamento ha cercato di trovare un opportuno contemperamento. Con la sentenza n. 3830/2010 ha infatti sancito che la necessità del litisconsorzio necessario debba essere letta in combinato con l'art. 111 Cost. e l'art. 6[104] della Convenzione per la salvaguardia dei diritto dell'uomo e delle libertà fondamentali. Si afferma, infatti, che la mancata integrazione del contraddittorio non determina nullità del processo e successiva rimessione della causa in primo grado se ciò determini un dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità ritenute superflue. Di fatto la Cassazione non fa altro che riprendere principi espressi già precedentemente, aveva infatti sostenuto che il rispetto della ragionevole durata del processo impone al giudice di evitare comportamenti che ostacolino una rapida definizione dello stesso[105] e decisioni che, senza utilità per il diritto di difesa o per il rispetto del contraddittorio, comportino l'inutile allungamento del giudizio[106]. Per tale ragione nei processi in cui: tutti i soggetti abbiano impugnato, con identità di motivi, l'atto di accertamento unitario; la trattazione sia avvenuta per tutti nei due giudizi di merito e alla quale sia seguita una identità sostanziale delle decisioni adottate, si rende più opportuno il ricorso all'istituto della riunione in sede di legittimità optando per la salvezza delle attività processuali pregresse.

---

[103] Riferimenti tratti da IANNACCONE A., *op. cit*., p. 5292.

[104] Art. 6, ° comma, della Convenzione: *"Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un tempo ragionevole […]"*.

[105] Sentenza della Cassazione n. 26373 del 3 novembre 2008.

[106] Sentenza della Cassazione n. 15895 del 7 luglio 2009.

Sembra che si recuperino quei principi di autoresponsabilità e di razionalità[107] auspicati da qualcuno in dottrina. La Corte, infatti, è riuscita a mettere un po' di ordine, ma soprattutto a dare più senso al litisconsorzio necessario che, alla luce degli effetti da esso generati sui giudizi già in corso, rischiava di essere letto come un male, come uno strumento portatore di effetti prettamente negativi. L'accortezza delle SS. UU. ha evitato ciò e anzi ha permesso che un istituto, per il quale si riteneva non vi fosse ambito di concreta applicazione, abbia trovato un proprio "spazio processuale" nel panorama del contenzioso tributario, risultato sicuramente molto apprezzabile.

2.4. Ulteriori aspetti

Nella sentenza la Corte fornisce chiarimenti anche in merito alle altre vicende processuali che potrebbero aver origine dal medesimo accertamento unitario. Innanzitutto, il contribuente potrebbe eccepire vizi formali oppure concernenti la decadenza del potere impositivo da parte dell'Ufficio. Nello specifico si tratta di questioni non attinenti al merito, tali per cui si esclude l'impiego del litisconsorzio necessario. L'eventuale accoglimento del ricorso presentato dal singolo, avrà quindi effetto solo nei suoi confronti e si tradurrà nella non debenza dell'imposta. Ciò comporterà la riduzione della pretesa tributaria complessiva vantata dall'Amministrazione finanziaria.

Anche nel caso in cui il socio eccepisca solo questioni personali il ricorso all'istituto litisconsortile è escluso e il rapporto si definirà unicamente tra Ufficio e singolo contribuente.

Viceversa, ove la controversia abbia ad oggetto la ripartizione del reddito dei soci è inevitabile che il giudizio debba realizzarsi in presenza di questi e solo di questi, significa che la società non dovrà parteciparvi. Questa è la necessaria conseguenza di come avviene l'imputazione *pro quota* del reddito societario ai singoli, ciò sta a significare che una modifica nella ripartizione interessa necessariamente tutti.

Quelle appena elencate sono fattispecie particolari, certamente marginali rispetto a quella principale a cui è stato dedicato maggior spazio, ma si tratta pur sempre di ricorsi che avranno ad oggetto, seppur sotto un profilo diverso, il medesimo provvedimento.

[107] GLENDI C., Le SS. UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 11/2008, p. 935.

Come fa notare un Autore[108], inevitabilmente si produrrà uno sdoppiamento di processi. Lo stesso si verrebbe a verificare nel caso del socio che partecipi al giudizio essendo stato chiamato in causa, ma senza che sia stato destinatario dell'accertamento personale, di talché successivamente potrebbe eccepire solo vizi formali. D'altronde queste conseguenze sono inevitabili e alle quali, per lo stato attuale delle cose, non si può ovviare. Ritengo che il rischio che vi siano più processi insistenti sul medesimo provvedimento è di per sé sostenibile, nella misura in cui la questione centrale concernente il reddito societario e conseguentemente quello individuale sia stata risolta coinvolgendo tutti i soggetti direttamente interessati.

Delucidato quanto più possibile ogni singolo aspetto in tema di accertamento concernente le società di persone, ci si chiede se nello specifico possano trovano applicazione gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario. La trattazione verterà in particolar modo sull'accertamento con adesione e sulla conciliazione giudiziale, disciplinati rispettivamente all'interno del d. lgs. n. 218 del 1997 e del d. lgs. n. 546 del 1992.

Si tratta di strumenti che permettono una definizione agevolata della lite, rispondendo tanto a esigenze di economia processuale quanto a certezza di incasso per l'Amministrazione finanziaria. La questione che ci si pone è se effettivamente tali fattispecie possano trovare spazio in un giudizio per il quale le SS. UU. richiedono il *simultaneus processus*. Volendo partire dall'accertamento con adesione, una conferma ci giunge proprio dalla norma, ossia l'art. 4, in cui si sancisce una sostanziale autonomia dei singoli soggetti che possono decidere di aderire o meno alla definizione. Questo perché la previsione normativa prescrive che l'Ufficio, competente all'accertamento nei confronti della società, effettui la definizione anche del reddito attribuibile ai soci con un unico atto e in loro contraddittorio. L'Ufficio dovrebbe quindi provvedere a convocare tutti i soggetti interessati, lasciando poi assoluta libertà a questi di prendervi parte o meno. In quest'ultimo caso si genererebbe l'effetto della rettifica del reddito loro imputato sulla base di quello risultante dalla definizione, senza la possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni, ad oggi dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Si deve altresì precisare che la proposta di una definizione

[108] MUSCARA' S., *op. cit*., p. 22.

concordata del rapporto tributario può essere avanzata tanto dall'Amministrazione finanziaria quanto dal singolo (socio o società) purché poi si realizzi secondo quanto suesposto. In entrambi i casi l'Ufficio competente è quello che ha proceduto alla rettifica con un unico atto del reddito societario, quello ove ha domicilio fiscale la società. Sorge immediata una riflessione e ci si domanda se forse una previsione così non possa essere prevista analogamente anche in materia di litisconsorzio necessario, evitando, come aveva fatto notare parte della dottrina, che, incardinandosi il giudizio presso il giudice preventivamente adito, si abbia il trasferimento della controversia ad altro Ufficio rispetto a quello responsabile dell'accertamento, avendo il socio diverso domicilio rispetto a quello della società. Forse un'estensione di questo principio agevolerebbe l'agire amministrativo e si garantirebbe una piena conoscenza delle indagini e degli atti a cui queste hanno portato.

Tralasciando tale breve digressione, si riscontra come un eventuale accordo tra contribuente e Agenzia delle Entrate possa trovare spazio anche nell'ambito dell'accertamento unitario, andando così a scalfire quell'unità sostanziale tanto invocata dalla Corte Suprema. Ci si chiede se l'art. 4 non rappresenti un'ulteriore argomentazione a supporto della natura prettamente processuale del litisconsorzio necessario, vista la concreta possibilità per ciascun soggetto di aderire o meno all'accordo.

Dalla stessa prospettiva deve essere analizzato l'istituto della conciliazione giudiziale avente identiche finalità dell'accertamento con adesione, ma rappresentando in un certo senso lo step successivo di quest'ultimo ove un accordo non lo si trovi. Infatti, l'istituto conciliativo presuppone che vi sia una controversia pendente presso una commissione tributaria provinciale (non è possibile negli ulteriori gradi di giudizio), mentre l'accertamento con adesione, lo dice il nome stesso, concerne la fase primordiale dell'attività accertativa che non conosce ancora quella successiva, giudiziale. Fatta questa opportuna premessa, si ricorda che anche in questo caso l'impulso può provenire da qualsiasi parte processuale e in aggiunta anche dalla stessa commissione adita, inoltre la conciliazione può realizzarsi "in udienza" o "fuori udienza". Esposte queste note prettamente tecniche, si deve tenere ben a mente che l'istituto in commento ha come unico fine la conclusione di un accordo di tipo transattivo sul *quantum*. Detto ciò ci si chiede se questa "negoziazione", che potrebbe consistere in una riduzione della

pretesa vantata dall'Ufficio, sia di fatto vincolante anche per gli altri soggetti. Questo è quanto si è riscontrato nel primo istituto analizzato, salve le sanzioni dovute integralmente. Nel caso specifico, invece, anche la giurisprudenza[109] sembra acclarare l'ipotesi di una sostanziale validità di questi accordi limitatamente per coloro che vi hanno preso esplicitamente parte. "Ne consegue che il *quantum* della convenzione tra l'ufficio impositore e un litisconsorte, non costituendo riconoscimento della corretta imposizione ma solo una condivisa misura transattiva, non può incidere […] in alcun modo nella contesa tra lo stesso ufficio e i litisconsorti dissenzienti, chiamati a dibattere proprio sulla debenza (o meno) del tributo"[110]. La giurisprudenza attribuisce infatti efficacia novativa alla transazione conciliativa, viceversa l'accertamento con adesione, fa salvo, ove non si effettui il pagamento di quanto dovuto, l'atto originario. Sarebbero differenze tali da riconoscere una natura affine, ma allo stesso autonoma della conciliazione giudiziale che limita i propri effetti in capo a coloro che l'hanno proposta. Viceversa per gli altri soggetti ha corso il normale iter, consistente nell'impugnazione dell'avviso di accertamento con conseguente necessità di instaurare il litisconsorzio necessario. Si fa notare come l'accordo conciliativo possa ben coniugarsi con la decisione di merito pronunciata nei confronti di coloro che hanno deciso di proseguire per la normale via del ricorso e come tutto possa avvenire nell'unica udienza, nella quale solitamente si articola il processo tributario[111].

Ritengo condivisibile l'intera disamina suesposta, coerente con la tesi secondo la quale l'istituto litisconsortile è il mezzo per perseguire una trattazione unitaria della materia, che viceversa conoscerebbe una parcellizzazione. Si ravvisa una coerenza d'insieme, perché innanzitutto si garantisce il rispetto del diritto di difesa e quindi ove il singolo contribuente decida di evitare il contenzioso e di "accordarsi" con l'Ufficio, questo rientra nelle sue disponibilità e deve essergli garantito. Dopodiché, come ha fatto notare parte della dottrina, è la stessa Corte a richiedere che il singolo abbia "uno spazio processuale per interloquire sulla determinazione del reddito della società", quale contesto migliore dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale. Nell'un caso la definizione agevolata del nuovo imponibile vincola l'Amministrazione

[109] Sentenza della Cassazione n. 21325 del 3 ottobre 2006.
[110] RUSSO A., La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone, in "il fisco", 5/2011, fascicolo 1, p. 699.
[111] RUSSO A., *op. cit*., p. 701.

finanziaria con l'intera controparte processuale, questo perché vi è il fine evidente di non giungere al contenzioso, lasciando comunque aperta tale strada ove l'accordo non si trovi o alcuni soggetti non vi prendano parte. Nell'altro caso la lite è già pendente in primo grado e vi è l'intenzione di evitare il processo, nonché la pronuncia di una sentenza. Siamo quindi in uno stato già avanzato dell'iter giurisdizionale, prossimo a sfociare nell'udienza di talché si ritiene che l'accordo transattivo dispieghi i suoi effetti limitatamente a coloro che vi hanno aderito. Si tratta di un ragionamento sostenibile e coniugabile con il litisconsorzio necessario. Anche se il provvedimento sarà oggetto di più valutazioni non si perviene a giudicati contrastanti, la sentenza sarà sempre unica, perché unico è il giudizio che andrà a realizzarsi. La fase antecedente all'udienza si caratterizza per la sua natura quasi negoziale, non a caso è stato ripetuto più volte il concetto di accordo. È certamente evidente che si opera su due piani nettamente separati, non paritetici, per questo si ritiene preservato l'obiettivo dell'unitarietà di giudizio.

A conclusione di questa panoramica complessiva ritengo interessante esporre una posizione dottrinale[112] in assoluta controtendenza con la sentenza delle SS. UU. Sono proprio le premesse di base a modificarsi, si ritiene infatti che essendo stata abrogata l'Ilor, di fatto la società di persone non sia più soggetto passivo d'imposta, per cui gli obblighi impositivi gravino unicamente in capo ai singoli soci. Alla società spettano quelli che sono oneri contabili e dichiarativi effettuati in maniera accentrata, dando così all'Amministrazione finanziaria la possibilità di prendere atto, in maniera facilitata, di quella che è la situazione reddituale complessiva e, conseguentemente, quella dei soci. Tale unitarietà sembra essere rispondente soprattutto ad esigenze di agevolazione dell'agire amministrativo, onde per cui si reputa che il socio nella sua dichiarazione possa discostarsi da quelle che sono le risultanze societarie ove le ritenga non veritiere[113]. Di conseguenza potrebbe essere singolarmente destinatario di accertamento senza che vengano altresì coinvolti gli altri soci o la società. Da ciò si deduce che anche la previsione contenuta nell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 avrebbe meramente natura procedimentale, perciò i successivi processi che andassero a definirsi godrebbero di

[112] NUSSI M., *op. cit*., p.775.
[113] Vista la possibilità che esso ha di visionare la contabilità e i documenti relativi all'amministrazione, anche se socio non amministratore, in virtù dell'art. 2261 c.c.

assoluta autonomia senza quindi che trovi senso l'applicazione del litisconsorzio necessario. A sostegno di questa visione si cita la responsabilità personale dei soci per le sanzioni irrogate a seguito di infedele dichiarazione, a sottolineare l'autonomia dichiarativa di cui questi godono.

È certamente un orientamento singolare nel suo genere che merita però di essere analizzato proprio per la sua originalità. Le argomentazioni addotte sono certamente coerenti, il ragionamento di fatto non vacilla. Ci si chiede se però l'interpretazione delle norme sia quella corretta. Non vi è dubbio che le società di persone non siano soggetti passivi d'imposta, ma che gli obblighi contabili e dichiarativi ad esse imposte abbiano il solo fine di agevolare l'Amministrazione finanziaria ritengo sia forse una forzatura. È la natura stessa di queste società, analizzata all'inizio del capitolo, a giustificare la tassazione per trasparenza e allo stesso tempo una forte personificazione con i soci. L'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 e l'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 sono assolutamente coerenti: la società determina unitariamente il reddito, poi imputato a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili; l'Ufficio rettifica la dichiarazione presentata dalla società con unico atto, con la successiva notifica di accertamenti individuali in capo ai soci. Vedere in tutto ciò un'unica valenza procedimentale mi sembra riduttivo, per tale ragione ritengo di discostarmi dall'orientamento suesposto.

Come già più volte detto, risulta piuttosto controversa la materia trattata in questo capitolo. Non si può negare che ogni posizione dottrinale in esso esposta abbia degli aspetti condivisibili, sì che a un livello micro tutto sembra razionale e coerente, ma a livello macro difficilmente si riescono a coniugare tutte le varie opinioni. La confusione e i dubbi sono ancora molti, la giurisprudenza cerca di fornire un orientamento quanto più unitario e sostenibile, ma molto spesso coerenza teorica e riflessi pratici non vanno di pari passo. Il litisconsorzio necessario ha rappresentato sicuramente una svolta, il percorso logico ad esso sotteso è risultato assolutamente valido, salvo poi passare dalle parole ai fatti. L'impatto sulla realtà è stato considerevole tale da richiedere ulteriori pronunce giurisprudenziali atte ad apportare dei correttivi al sistema originariamente pensato. È un percorso ad ostacoli: superato il primo se ne frappongono molti altri. Quello che maggiormente emerge è il percorso autoreferenziale intrapreso da

giurisprudenza e dottrina, non si può certo negare la valenza delle SS. UU., ma di fatto si rivela necessario un intervento a monte del legislatore.

Ad oggi il litisconsorzio necessario, sia esso per motivi sostanziali, come sostiene la Suprema Corte, oppure per ragioni prettamente processuali, come ritengo invece sia, rappresenta la soluzione più opportuna. Risulta essere l'unico istituto con gli strumenti più idonei per affrontare tematiche di questo genere e quindi l'unica strada ad oggi concretamente percorribile, auspicando nel frattempo un eventuale intervento legislativo in merito.

Capitolo III

LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL CONSOLIDATO FISCALE

3.1. Istituto del consolidato nazionale

La disciplina del consolidato nazionale è stata introdotta con il d. lgs. n. 344/2003 che ha recepito quanto contenuto all'art. 4, I comma, lett. a) della legge delega n. 80/2003 per la riforma del sistema fiscale statale. Si è sostanzialmente proceduto a dare rilevanza dal punto di vista fiscale al gruppo di imprese, la cui tassazione è stata opportunamente disciplinata con l'introduzione nel D.P.R. n. 917/1986 degli articoli dal 117 al 129. Si è trattata di una assoluta novità nel panorama nazionale che ha tratto parte della sua origine dalla disciplina già prevista in alcuni ordinamenti esteri. In particolar modo dal modello impiegato in Francia, il quale prevede che si proceda ad un'unica dichiarazione ad opera della capogruppo contenente la sommatoria dei redditi prodotti dalle singole società, apportandovi successivamente delle rettifiche. È quanto si ricava dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 2004[114] che fornisce i primi chiarimenti in merito alle novità introdotte dal d. lgs. n. 344/2003. In particolar modo spiega i motivi che hanno spinto al riconoscimento fiscale del gruppo di imprese, strettamente connessi all'eliminazione del meccanismo del credito d'imposta sui dividendi, nonché del regime di deducibilità fiscale delle svalutazioni di partecipazioni societarie. La prima previsione consentiva di considerare le perdite della partecipante, mentre la seconda le perdite delle singole partecipate. Al venir meno di queste disposizioni si è ritenuto opportuno introdurre la tassazione di gruppo che consente il perseguimento di risultati similari. Il decreto legislativo più volte menzionato deve essere letto necessariamente in combinato con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 9 giugno 2004 (da adesso D.M.), deputato all'introduzione delle disposizioni applicative del nuovo regime di tassazione.

Prima di procedere con la trattazione è opportuno sottolineare fin da ora che il gruppo (o *fiscal unit*) non è assolutamente dotato di soggettività passiva tributaria che resta in capo alle singole società che vi fanno parte. Questo è un aspetto molto importante soprattutto

[114] L'altro modello di consolidato nazionale è quello cui si affidano Germania e Inghilterra e prevede semplicemente la possibilità per la società appartenente al gruppo di trasferire ad altra società il risparmio d'imposta derivante dal proprio imponibile negativo. Non è invece prevista la predisposizione di una dichiarazione unitaria, ogni società è quindi chiamata ad assolvere autonomamente alla presentazione della dichiarazione.

per i riflessi che ne derivano sotto il profilo della responsabilità di ciascuna consolidata in merito a quanto esposto nella dichiarazione annuale e degli effetti conseguenti all'attività accertativa posta in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Posta questa premessa descriviamo i connotati dell'istituto contenuti nel Tuir. Innanzitutto si tratta di un'opzione che, in virtù dell'art. 117, può essere esercitata solo dalle società che rientrano tra i soggetti di cui all'art. 73, I comma, lett. a) e b), del D.P.R. n. 917/1986, fra i quali sussiste un rapporto di controllo di cui all'art. 2359, I° comma, n. 1), c.c. A tal fine si deve tener conto dell'effetto demoltiplicativo indotto dalla catena societaria di controllo[115]. Le società di cui al I comma, lett. d), dell'art. 73, ossia le società non residenti, possono esercitare l'opzione solo in qualità di controllanti e a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione. Inoltre, è necessario che esercitino nel territorio dello Stato un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir, mediante una stabile organizzazione nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata. Con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 409 del 30 ottobre 2008, è stata estesa la facoltà anche alle società di cui all'art. 73, comma 5*bis*, vale a dire alle società di diritto straniero che non hanno né la sede legale, né la sede dell'amministrazione principale in Italia che tuttavia si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, ove possiedano una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, I comma, c.c. e al contempo siano, alternativamente, controllate, anche indirettamente da un soggetto estero; oppure amministrate da un consiglio di amministrazione composto in maggioranza da amministratori residenti nel territorio dello Stato.

L'opzione ha durata triennale ed è irrevocabile[116], salva l'ipotesi di uscita dal gruppo prima del compimento dei 3 anni[117]. Non è necessario che tutte le società controllate del gruppo partecipino al consolidamento (diversamente da quanto previsto per il consolidato mondiale). Inoltre, è consentito altresì l'ingresso in un esercizio successivo, così come sancito all'art. 2, III comma, del D.M.

---

[115] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 16 giugno 2004.

[116] All'art. 126 del Tuir si indicano i casi in cui l'opzione non è consentita, ossia per quelle società che fruiscono di riduzione di aliquota dell'imposta sui redditi delle società, nonché per quelle in stato di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa. L'esclusione è prevista anche per le società partecipate che hanno optato per il regime della trasparenza ai sensi dell'art. 115 del Tuir.

[117] Si rimanda al contenuto dell'art. 124 del Tuir, il quale fa soprattutto riferimento alla perdita del requisito del controllo *ex* art. 2359, I comma, c.c.

La tassazione di gruppo si sostanzia, come sancito dall'art. 118 del Tuir, nella determinazione di un reddito complessivo globale, frutto della sommatoria dei redditi complessivi netti delle singole consolidate, considerati nel loro intero ammontare indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante. Il fine perseguito principalmente è quello di poter beneficiare delle eventuali perdite contratte da alcune controllate, idonee ad abbattere il reddito determinato unitariamente. L'Agenzia delle Entrate nella circolare summenzionata precisa che al reddito complessivo non concorrono i dividendi distribuiti dalle società consolidate (per evitare la doppia imposizione) e si prevede, inoltre, un regime facoltativo di neutralità fiscale per gli scambi di beni, salva l'ipotesi di interruzione dell'opzione o di suo mancato rinnovo. In entrambi i casi si dovrebbe procedere al recupero a tassazione della differenza tra valore contabile e costo fiscalmente riconosciuto. Infine, si prevede altresì l'irrilevanza degli oneri finanziari relativi alle partecipazioni in società incluse nel gruppo ai fini del calcolo del pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi (si vedrà a seguire come tali disposizioni siano mutate nel tempo).

Definite le modalità di determinazione dell'imponibile di gruppo, si precisa altresì che alle consolidate spetta unicamente l'onere di comunicare alla controllante il reddito da esse conseguito al termine dell'esercizio, non dovendo assolvere al pagamento dell'imposta "teorica". L'unica imposta dovuta sarà liquidata dalla controllante, cui compete altresì il riporto a nuovo dell'eventuale perdita prodottasi. Si prospetta, quindi, una situazione di separazione tra chi produce la ricchezza e chi viene concretamente colpito, con un rischio di declaratoria di incostituzionalità per violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. Vedremo successivamente come in realtà non si profili una simile ipotesi, per il ruolo ricoperto dalla controllante (vuoi come responsabile d'imposta, vuoi come sostituto d'imposta); per il controllo che essa esercita sulle società consolidate e per la natura volontaria dell'opzione stessa.

Quello che sicuramente è necessario approfondire è il regime di responsabilità sotteso all'istituto del consolidato, proprio per la particolare natura che assumono le relazioni tra la singola società e la consolidante (rapporto bilaterale) e tra le varie società consolidate. Si deve altresì precisare che quanto si andrà di seguito a descrivere è quanto previsto inizialmente dal legislatore della riforma fiscale, regime che ha

conosciuto una successiva parziale revisione nel 2005 della quale però ci occuperemo in un momento successivo.

A supporto di quanto previsto all'art. 127 del Tuir anche la circolare n. 53/E del 2004. In particolare, ogni singola società è responsabile delle maggiori imposte accertate inerenti il proprio reddito dichiarato, nonché delle sanzioni e dei relativi interessi; delle maggiori imposte dovute a seguito dell'attività di controllo formale *ex* art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 (la responsabilità si estende anche all'attività di controllo di cui all'art. 36-*bis* nel caso in cui la maggiore imposta liquidata nei confronti della consolidante consegua ad una modifica dei dati riferibili alla posizione fiscale della consolidata[118]). Tali maggiori imposte devono essere calcolate sul reddito complessivo rideterminato a seguito delle rettifiche effettuate. Infine, ciascuna consolidata è responsabile delle sanzioni relative alla violazione degli obblighi strumentali, di cui all'art. 127, I comma.

Per quanto attiene alla consolidante è al II comma dell'art. 127 che si rinviene un triplice livello di responsabilità, così come definito dalla circolare: "propria" per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi riferite al proprio reddito complessivo; "da consolidamento"[119] per le somme che risultano dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo formale *ex* art. 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973; "solidale" con le società consolidate per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale.

Viene infine prevista, nell'ultima parte del II comma dell'art. 127 del Tuir una responsabilità solidale della consolidante per le somme dovute dalle singole controllate ai sensi del I comma. In sintesi è solidalmente responsabile ogni qualvolta sorga la responsabilità "propria" della singola società appartenente al gruppo.

Prima ancora che consolidata/consolidante siano chiamate a rispondere delle maggiori imposte, si deve valutare la possibilità di compensare il maggior reddito complessivo globale con le perdite pregresse residue del consolidato. A tal fine occorre tenere ben

---

[118] Nella circolare n. 53/E si fa il caso della maggiore imposta liquidata alla consolidante in conseguenza della rettifica di una eccedenza d'imposta erroneamente riportata nella dichiarazione di una società consolidata, ai sensi dell'art. 36-*bis*, II comma, lett. b).

[119] Come precisato dalla circolare, questa responsabilità attiene alla corretta esecuzione degli adempimenti volti alla determinazione dell'unica base imponibile e agli obblighi derivanti dalla presentazione della dichiarazione di gruppo. Inoltre concerne anche le rettifiche che si devono operare a seguito dell'interruzione o del mancato rinnovo dell'opzione, così come previsto ai sensi degli artt. 124 e 125 del Tuir.

presenti alcune regole: innanzitutto quanto previsto all'art. 118 del Tuir, per cui le perdite anteriori all'opzione di consolidamento possono essere utilizzate unicamente dalle società cui si riferiscono; poi è necessario considerare il contenuto dell'art. 84 del Tuir che prevede il riporto delle perdite, cui fa esplicito rimando l'art. 9, II comma, del D.M.; infine, è il medesimo articolo del decreto ministeriale a prevedere la possibilità che le perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato, possano essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale dei successivi esercizi. Cercando di riordinare quanto appena detto due sono le principali fattispecie che si possono concretamente verificare:

- maggior reddito complessivo globale a seguito di rettifica del reddito della singola consolidata: non è chiaro in tal caso se si possa ricorrere alle perdite proprie della singola società anteriori all'esercizio dell'opzione, certamente utilizzabili quelle pregresse di gruppo;
- maggior reddito complessivo globale a seguito di errori commessi dalla consolidante in sede di rettifiche di consolidamento (art. 122 del Tuir) oppure di determinazione della sommatoria dei redditi: essendo responsabile unicamente la controllante è permesso l'utilizzo unicamente delle perdite pregresse di gruppo, trattandosi di errori posti in essere sulla dichiarazione unitaria.

Si può verificare l'ipotesi in cui le perdite disponibili siano in grado di assorbire l'intero maggior imponibile, in tal caso non scatterà alcuna maggiore imposta e tantomeno alcuna sanzione, essendo questa normalmente parametrata all'imposta evasa. Sarà irrogata unicamente una sanzione amministrativa di importo compreso tra i 258 e i 2.065 euro, così come disciplinata ai sensi dell'art. 8, I comma, del d. lgs. n. 471/1997.

Così come fin qui descritto, il regime delle responsabilità non ha lasciato indifferente la dottrina che non ha mancato di esprimere parziali dissensi in merito. In particolar modo ha suscitato qualche perplessità la previsione contenuta nel I comma, dell'art. 127 del Tuir. Si prevede la responsabilità della consolidata per le maggiori imposte derivanti dalla rettifica del proprio reddito complessivo, maggiore imposta che la circolare n. 53/E specifica essere calcolata sulla rideterminazione dell'imponibile di gruppo. Questo risulta essere il necessario esito cui si perviene se si considera che l'obbligo della liquidazione d'imposta fa capo alla sola controllante. Se, quindi, è coerente con il sistema di norme predisposte per il consolidato, d'altro canto potrebbe verificarsi una

distonia tra imposta "teorica", calcolata a livello di singola consolidata, e imposta "effettiva" determinata a livello di gruppo. Questo ci porta ad approfondire un altro aspetto, accennato in precedenza, che allo stesso modo del regime delle responsabilità summenzionato, ha conosciuto una modifica radicale nel 2007, della quale però ci occuperemo più avanti. Inizialmente, all'ammontare derivante dalla somma algebrica dei redditi delle singole consolidate si apportavano 3 tipologie di rettifiche:

1. variazione in diminuzione del reddito dichiarato per un importo pari all'ammontare della quota imponibile (5%) dei dividendi distribuiti dalle controllate, così da garantirne la totale esclusione come previsto dalla legge delega n. 80/2003 all'art. 4, I comma, lett. a);
2. variazione in aumento o in diminuzione del reddito in base alle disposizioni sul *pro-rata* patrimoniale all'art. 97 del Tuir;
3. variazione in diminuzione del reddito dell'ammontare dei plusvalori (differenza fra il valore contabile e quello fiscale) eventualmente emersi a seguito di cessioni infragruppo di cespiti strumentali o meramente patrimoniali[120].

È evidente come il reddito complessivo globale non sia il risultato di una semplice sommatoria, così da giustificare un ammontare di maggiore imposta effettiva diversa da quella teorica calcolata sul singolo reddito rettificato. Proprio su questo aspetto la dottrina si è dibattuta ritenendo la consolidata responsabile solo nei limiti dell'imposta teorica, garantendo così la connessione con il maggior reddito emerso a seguito dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria[121].

Posta questa premessa a livello generale, non si può non tener conto di quei casi in cui la rettifica di un maggior reddito non si traduce necessariamente nella liquidazione di una maggiore imposta a livello di gruppo. Si prospettano sostanzialmente due ipotesi: la prima in cui l'imponibile positivo della consolidata confluito alla consolidante viene totalmente assorbito dalla perdita complessiva di gruppo; la seconda in cui la singola società apporta un imponibile negativo successivamente rettificato in diminuzione, nello specifico la maggiore imposta non dovrebbe essere imputabile alla consolidata che risulta ancora in perdita. La singola società dovrebbe risultare responsabile solo nei casi

[120] Tale regime era contenuto all'art. 123 del Tuir nel quale si prevedeva la neutralità fiscale delle operazioni realizzate all'interno del gruppo aventi ad oggetto beni che non davano luogo a ricavi (art. 85) oppure partecipazioni non rientranti nella Pex (art. 87).

[121] Si è avuto in tal senso conferma nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 60/E, al paragrafo 2.1.

in cui il maggior reddito a essa accertato determini "a cascata" un maggior imponibile di gruppo[122]. Invece è proprio su questo aspetto che si crea una sorta di distorsione dato che la consolidata, secondo il dettato normativo e secondo quanto espressamente disposto dalla circolare n. 53/E, dovrebbe rispondere delle maggiori imposte anche quando permanga una perdita in capo alla stessa. Se si analizza il meccanismo di compensazione di redditi e perdite a livello di gruppo è di immediata percezione come le ultime vadano ad abbattere l'imponibile complessivo, determinando un risparmio d'imposta in capo alle società realizzatrici di un reddito positivo. Di conseguenza si dovrebbe ritenere che ove si riconoscesse una minor perdita, la maggior imposta scaturente dovrebbe essere sostenuta da quelle stesse società che inizialmente avevano goduto del risparmio.

D'altronde si potrebbe verificare anche il caso in cui le rettifiche in capo alla consolidata comportino unicamente una minor perdita a livello di gruppo. In questo caso è evidente che non spetti alcuna maggiore imposta e neppure la sanzione, essendo questa parametrata all'imposta evasa. Risulterà applicabile unicamente una sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro prevista dall'art. 8, I comma, del d. lgs. n. 471/1997.

Occorre sottolineare un altro aspetto che si rinviene nel medesimo art. 127 del Tuir, oggetto della nostra attenzione. Se si prescrive da un lato che l'onere di liquidazione dell'imposta gravi unicamente sulla controllante, dall'altro, trattandosi di imposte riferite ad un imponibile di gruppo, viene riconosciuto, al IV comma, un diritto di rivalsa. Diritto in realtà subordinato ad una specifica condizione, ossia alla trasmissione alla società controllata di una copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta. Questo rappresenta un atto dovuto se si pensa che l'accertamento potrebbe avvenire in un momento in cui la stessa società potrebbe non far più parte del gruppo e la notifica risulta essere l'unico mezzo per renderla edotta sul merito. Al contempo si consegue l'ulteriore obiettivo di escludere la responsabilità delle altre consolidate[123].

Il regime di responsabilità suesposto, date anche le perplessità sollevate dalla dottrina, ha conosciuto una radicale modifica ad opera dell'art. 8 del d. lgs. n. 247/2005. In modo particolare al VI comma si procede a una sostanziale riscrittura dell'art. 127 del Tuir.

[122] CARRIROLO F., Controlli fiscali e consolidato nazionale. Ipotesi di lavoro, in "il fisco", 8/2005, fascicolo 1, p. 1164.
[123] PISANI M., Ires: l'accertamento nel consolidato nazionale, in "il fisco", 30/2004, fascicolo 1, p. 4656.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2004 la controllante è responsabile per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122 del Tuir; per le somme dovute, sempre relativamente alla stessa dichiarazione a seguito dell'attività di controllo, *ex* artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, riferita alle dichiarazioni dei redditi di ciascuna consolidata; per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'art. 122 del Tuir; solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata alla consolidata che ha commesso la violazione.

Per quanto concerne la singola società, questa è responsabile in solido con la controllante per le maggiori imposte accertate e per gli interessi riferiti al reddito complessivo globale a seguito della rettifica sul proprio reddito, nonché per le somme dovute ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 in conseguenza delle rettifiche operate sulla propria dichiarazione dei redditi. Per quanto attiene al profilo delle sanzioni è prevista una responsabilità solidale della controllante, ma sono chiamate a rispondere direttamente le controllate, essendo la sanzione legata alla rettifica del maggior reddito e all'ammontare della maggiore imposta accertata in relazione al reddito complessivo globale. Un Autore[124] fa notare come la sanzione si caratterizzi per il principio di "esclusività" sancito all'art. 7, I comma, del d. l. n. 269/2003[125], alla luce del quale il legislatore ritiene la controllante responsabile "per il pagamento di una somma pari alla sanzione", onde evitare di incorrere in una eventuale violazione della norma summenzionata.

Come si può notare il nuovo regime prevede un parziale rovesciamento di quello precedente, soprattutto per quanto attiene alla responsabilità della consolidante per le somme dovute a seguito delle rettifiche operate a livello di singola consolidata, disponendo in capo a quest'ultima una responsabilità di tipo solidale. La controllante diviene così obbligato principale per il pagamento dell'imposta connessa al maggior imponibile della consolidata. Riaffiora la problematica cui si è già fatto cenno in precedenza, un soggetto è chiamato a rispondere per una capacità contributiva non propria. La dottrina giustifica parzialmente tale previsione avuto riguardo alla

[124] IAVAGNILIO M., La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2011, p. 50.

[125] "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".*

partecipazione di maggioranza che la controllante ha in ciascuna consolidata, tale da giustificare una sorta di possesso indiretto del reddito prodotto da ognuna di esse. Si tratta pur sempre di una partecipazione che non garantisce il controllo totalitario del reddito, posseduto in parte anche da soggetti terzi, e allorquando si prospetta tale obiezione al ragionamento, la dottrina ritiene di giustificare la scelta del legislatore in virtù della funzione di direzione e coordinamento esercitata dalla controllante *ex* art. 2497 c.c. "In sintesi, l'effettiva partecipazione nella società consolidata e la funzione di direzione e coordinamento assolta dalla consolidante nella dichiarazione di gruppo, sotto il profilo tributario, danno origine ad una diretta responsabilità della consolidante in termini d'imposta nei confronti dell'Erario, fatto salvo l'esercizio dell'eventuale diritto di rivalsa"[126]. La dottrina ritiene allora assimilabile la figura della controllante a quella del sostituto (art. 64 D.P.R. n. 600/1973) che è obbligato al pagamento dell'imposta in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, con l'obbligo della rivalsa, salvo non sia stabilito diversamente. Sembra proprio attagliarsi al caso in esame. Come fa notare correttamente un Autore[127], è necessario verificare se ricorrono le condizioni di legittimità tali da consentire il fenomeno sostitutorio[128], visto che ciò che si intende evitare è la violazione del principio di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost. Per tale ragione si deve constatare se esiste un rapporto di provvista tra sostituto e sostituito, nonché il diritto-dovere di rivalsa. Per quanto attiene a quest'ultimo aspetto, si è già visto come un esplicito riferimento si rinvenga al IV comma dell'art. 127 e come si preveda altresì il rischio di decadere da tale diritto ove non si osservino le condizioni in esso disposte. Se quindi tale condizione sembra essere verificata, maggiori difficoltà si riscontrano in tema di rapporto di provvista. L'ostacolo sembra possa essere superato se si cala l'istituto della sostituzione nel regime del consolidato, essendo questo frutto di un'opzione volontaria operata dalle singole società, in presenza imprescindibilmente di una partecipazione di controllo della consolidante tale da riconoscerle una posizione di supremazia. Di talché ne consegue che essa possa intervenire nelle decisioni assunte dall'organo amministrativo delle singole controllate,

[126] IAVAGNILIO M., *op. cit.*, p. 52.
[127] PADOVANI F., Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta, in "Rivista di diritto tributario", 12/2010, p. 1210.
[128] Si ricorda che la figura del sostituto d'imposta è soprattutto connessa all'ambito delle imposte dirette, nel quale generalmente il sostituto riveste al contempo il doppio ruolo di debitore-creditore nei confronti del sostituito, tale da consentirgli di non rimanere definitivamente inciso dall'imposta.

nonché richiedere le liquidità occorrenti ai fini del pagamento della quota-parte dell'imposta complessivamente dovuta[129]. Parte della dottrina si era pure posta il dubbio che il diritto di rivalsa fosse previsto unicamente in materia di sanzioni, essendo solo per queste richiamata una responsabilità solidale della consolidante. In realtà così non si ritiene, "l'esistenza del diritto di rivalsa risiederebbe nella necessaria collaborazione dovuta dalla controllata per fornire i presupposti per la corretta applicazione del tributo e per consentire gli adempimenti della controllante"[130].

Si rammenta altresì che all'interno del gruppo generalmente si stipulano degli accordi di consolidamento atti a considerare tutte le varie relazioni esistenti, soprattutto gli effetti a livello di debiti o risparmi d'imposta, strettamente connessi ai redditi/perdite che ciascuna società fa confluire nella *fiscal unit*. È per tale ragione previsto espressamente, all'art. 118 del Tuir, IV comma, che non concorrono alla formazione del reddito le somme percepite o versate tra le società come contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. Inoltre, è previsto all'art. 124, IV comma, del Tuir che in caso di interruzione della tassazione di gruppo le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione permangono nell'esclusiva disponibilità della controllante[131]. È una previsione molto importante alla luce dei meccanismi di compensazione che si realizzano all'interno del gruppo stesso.

Delineati i cambiamenti verificatisi nel regime della responsabilità con il d. lgs. n. 247/2005, non si possono omettere le ulteriori modifiche intervenute in materia di rettifiche, operate sull'imponibile consolidato, introdotte dalla legge n. 244/2007, all'art. 1, comma 33. In particolare, si è sancita una loro totale eliminazione, con l'abrogazione dapprima degli artt. 97 e 123 e successivamente con una parziale modifica dell'art. 122 del Tuir. Variazioni che sono state poi parzialmente accolte dal modificato art. 96 del Tuir che introduce una nuova disciplina per la deducibilità degli interessi passivi. Dopo aver descritto al I comma le modalità, sancisce la possibilità che l'eventuale eccedenza, generatasi in capo ad un soggetto, possa essere portata in

[129] PADOVANI F., *op. cit*., p. 1212.
[130] IAVAGNILIO M., *op. cit.*, p. 54.
[131] Per completezza del tema trattato si rammenta che all'art. 13, VIII comma, del D.M. 9 giugno 2004, si riconosce, in alternativa, la possibilità che le perdite fiscali siano imputate alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti venga meno il requisito del controllo. La dottrina ritiene che tale opzione sia espressamente prevista per quei casi in cui non si sia proceduto alla stipula di un accordo di consolidamento nel quale siano fissate le "poste compensative".

abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Previsione estesa altresì per le eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle originatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale.

In sintesi, quindi, con la legge finanziaria per il 2008 è stata sancito per i dividendi la normale imponibilità nei limiti del 5% del loro ammontare; totale eliminazione del *pro rata* patrimoniale e della neutralità dei plusvalori emergenti in occasione di trasferimenti infragruppo. Attenta dottrina ha fatto notare come tali variazioni oggettivamente incidessero sulla determinazione del reddito complessivo, ma "erano in verità concepite per modificare la commisurazione dell'imponibile delle singole società rientranti nel perimetro del consolidato già onde alterare l'imponibile di quest'ultimo quale sommatoria algebrica dei risultati reddituali delle singole partecipanti alla *fiscal unit*"[132].

L'analisi fin qui effettuata ha permesso di inquadrare la disciplina del consolidato nazionale dal suo sorgere alle modifiche successivamente intervenute. Ha consentito altresì di sviluppare talune considerazioni circa la responsabilità facente capo ciascuna società, lasciando trasparire le iniziali difficoltà del legislatore nell'individuare, dal punto di vista fiscale, la figura del gruppo d'imprese. Quest'ultima considerazione è legata non tanto alle modalità operative di gestione dei rapporti infragruppo o della determinazione dell'imponibile della *fiscal unit*, quanto piuttosto alla regolazione dei rapporti interni alla stessa. Risulta difficile coordinare proprio questi aspetti, perché se da un lato la consolidata è chiamata semplicemente a determinare il proprio reddito/perdita, senza che su di essa gravi l'onere della liquidazione dell'imposta, dall'altro vi è la consolidante che oltre alla definizione del proprio reddito, quale semplice società del gruppo, procede alla dichiarazione dei redditi del consolidato. Operazione quest'ultima che consta nella somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati, senza alcuna analisi ulteriore della loro corretta determinazione. La consolidante li assume come dati di fatto sulla base dei quali procede alla liquidazione dell'imposta, la cui eventuale rettifica in aumento sarà determinata tanto da un maggior reddito rilevato in capo ad una delle singole società, quanto da errori commessi dalla

[132] PADOVANI F., *op. cit*., p. 1202.

controllante stessa. Risultano evidenti delle interrelazioni molto forti che mettono in estrema difficoltà quando si deve definire il regime delle responsabilità, tali da giustificare le modifiche intervenute in tal senso in un arco temporale di nemmeno due anni e atte comunque a far riflettere. Si è visto come la consolidante sia responsabile per le maggiori imposte nonché per le maggiori somme dovute *ex* art. 127, I comma, del Tuir e come per le consolidate sia stata prevista una mera solidarietà in tal senso. Viceversa, invece, per quanto attiene alle sanzioni. Ovviamente tali previsioni hanno prodotto riflessi diretti in materia di accertamento, anche in tal senso la disciplina ha conosciuto notevoli adeguamenti nel tempo che vedremo a seguire.

3.2. L'accertamento nel consolidato nazionale fino al 31/12/2010

Data la particolare struttura del consolidato si è rivelato opportuno affiancare al d. lgs. n. 344/2003 un decreto di natura non regolamentare atto a fornire maggiori chiarimenti concernenti non solo le modalità di esercizio dell'opzione, ma anche la competenza per l'emanazione degli atti impositivi. A tale funzione ha assolto il D.M. del 9 giugno 2004, il quale ha modellato sul regime della responsabilità summenzionato la diversa competenza degli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

È inevitabile il richiamo alle norme di riferimento in materia, contenute agli artt. 31 e 58 del D.P.R. n. 600/1973, le quali rispettivamente prevedono che la competenza spetti all'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione, alla data in cui questa è stata presentata o avrebbe dovuto essere presentata; che il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche si trovi nel comune in cui vi è la sede legale o, in mancanza, la sede dell'amministrazione, qualora manchi anche quest'ultima si farà riferimento al comune ove è localizzata la sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività. Due norme poste soprattutto per evitare eventuali sovrapposizioni di competenze e per far sì che l'attività accertativa sia realizzata dall'ufficio più vicino alla società e quindi in grado di operare un'indagine più approfondita. Attenta dottrina fa notare come la competenza individui il potere di accertamento limitatamente a ciascun periodo d'imposta. A titolo esemplificativo si descrive il caso in cui il verbale di constatazione, frutto dell'attività ispettiva della Guardia di Finanza, sia relativo ad una pluralità di annualità nel corso delle quali si è

verificato altresì una modifica del domicilio fiscale. Nello specifico interverranno più uffici dell'Amministrazione finanziaria, ciascuno per l'esercizio di sua competenza[133]. Conferma di quanto appena detto si rinviene all'art. 17 del D.M., ma prima di approfondire tale aspetto è opportuno darne rilevanza ad un altro. Si tratta di un antecedente logico che non può essere omesso nell'analisi qui effettuata, nello specifico si fa riferimento alla previsione contenuta nel decreto ministeriale concernente l'invio della dichiarazione di ciascuna consolidata all'Agenzia delle Entrate, obbligo che in realtà non si rinviene all'art. 121 del Tuir, ove si prescrive unicamente che la singola società provveda a comunicare alla controllante la determinazione del proprio reddito complessivo. Si tratta di un onere, quello introdotto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con importanti conseguenze sul piano pratico, perché è proprio dall'ottemperanza di tale previsione che scaturisce la necessità di un'attività di accertamento. Viceversa, non vi sarebbe alcuna evidenza degli imponibili delle singole società che andrebbero a confluire nell'unitaria di dichiarazione di gruppo, unica passibile di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria[134]. Ne deriverebbe quindi un unico accertamento concernente controllante e controllata e un'unica Commissione tributaria competente. Così non è stato e la disciplina dell'accertamento è stata modellata *ad hoc*, prevedendo quindi due distinti livelli legati da un nesso di consequenzialità. Le istruzioni operative da seguire per l'espletamento dei controlli ai fini Ires[135] sono state oggetto di una specifica circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 60/E del 31 ottobre 2007, con la quale si è sancito che le società consolidate e l'ente o società consolidante verranno sottoposte separatamente all'attività di accertamento da parte degli uffici finanziari, sulla base della competenza stabilita all'art. 17 del D.M. Per quanto concerne il controllo sulle singole società, ivi inclusa la consolidante, e le rettifiche sulla dichiarazione, contenente il reddito complessivo proprio di ciascuna di esse, è competente l'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della società alla data in cui è stata presentata la dichiarazione. Per quanto attiene il controllo della dichiarazione di gruppo, le relative rettifiche, nonché la determinazione dell'unica maggiore imposta dovuta, la competenza è attribuita all'ufficio nella cui circoscrizione è

[133] PISANI M., Ires: l'accertamento nel consolidato nazionale, in "il fisco", 30/2004, fascicolo 1, p. 4657.
[134] IAVAGNILIO M., *op. cit.*, p. 54.
[135] La circolare n. 60/E precisa che per l'attività di accertamento riferita alle imposte Iva, Irap, ritenute ed imposte sostitutive, resta salva l'operatività del procedimento di accertamento con le regole ordinarie.

il domicilio fiscale della consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione. Si rammenta che ai fini della potestà accertativa si fa riferimento al domicilio fiscale così come definito all'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973, ma all'art. 119, I comma, lett. c), del Tuir si prescrive l'obbligo di elezione di domicilio[136] da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. Da ciò si desume che il procedimento di accertamento riguarderà ad un "primo livello" le singole consolidate e ad un "secondo livello" la consolidante, con notifica degli atti che avverrà presso il domicilio di quest'ultima.

Non si può neppure dimenticare che il gruppo è un'entità composta da più società e che l'opzione è esercitata a coppie (consolidata-consolidante), di talché non si rinviene alcun tipo di interrelazione tra le singole partecipanti consolidate. Ne deriva, quindi, che ciascuna di esse potrebbe essere destinataria di un avviso di accertamento e che il reddito complessivo globale possa essere oggetto di successive rettifiche, senza a ciò trovare un ostacolo nell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 che sappiamo richiedere, ai fini dell'integrazione o della modifica in aumento dell'accertamento, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, specificatamente indicati nell'avviso a pena di nullità.

Proprio in virtù di questo rapporto bilaterale si rinviene che alla rettifica operata in capo alla società consolidata (modello Unico SC) discende sempre la rettifica del consolidato (modello CNM), salvo il caso di autonoma rettifica del modello CNM a seguito di violazioni attinenti alla dichiarazione stessa. Come si può notare, quella che emerge è una fattispecie che sotto alcuni aspetti presenta le stesse problematiche già viste in precedenza in materia di società di persone. Nell'un caso il reddito procede dalla periferia al centro, nell'altro caso in senso opposto, in comune hanno che si genera il necessario coinvolgimento di più soggetti che rappresenta una difficoltà per l'espletamento dell'attività di verifica e di quella successiva del contenzioso.

Prima di analizzare l'*iter* del procedimento a ciascun livello, si deve sottolineare l'esplicita volontà dell'Amministrazione finanziaria di agevolare la definizione e quindi di privilegiare la procedura dell'accertamento con adesione.

[136] Nell'ultimo periodo del I° comma, lett. c), dell'art. 119 del Tuir si prevede che l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento (art. 43 D.P.R. n. 600/1973) o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione di cui all'art. 122.

Partendo ad approfondire il primo livello (rettifica del Modello SC), l'atto iniziale posto in essere dall'ufficio è proprio quello di invitare al contraddittorio (atto introduttivo del procedimento adesivo ai sensi dell'art. 5 del d. lgs. n. 218/1997) la società consolidata, nonché la consolidante al fine di giungere ad una definizione unitaria della questione[137]. Ove la procedura avesse esito positivo, l'atto di adesione conterrà il maggior reddito complessivo definito ai fini Ires, oltre all'indicazione dell'imposta teorica calcolata su quel maggior imponibile. Viceversa non vi sarà alcun riferimento e conseguente liquidazione della maggiore imposta globale, tantomeno accenno agli interessi e alla sanzione[138], voci che troveranno evidenza nell'accertamento di "secondo livello". È proprio in riferimento alla liquidazione rimandata ad un momento successivo che sorge qualche perplessità, in quanto l'art. 9 del d. lgs. n. 218/1997 prescrive espressamente, per il perfezionamento dell'atto, che si ottemperi al versamento delle somme dovute. Per tale ragione la circolare prevede una sorta di deroga, richiedendo quale adempimento la sola sottoscrizione della consolidata. Su questa previsione non manca il parere negativo di parte della dottrina, secondo la quale qualora né la controllante né la controllata adempiano al pagamento, l'adesione non si ritiene perfezionata[139]. Si deve altresì far notare come la circolare ritenga validamente conclusa la procedura anche con la sola partecipazione della singola società, lasciando alla consolidante la mera facoltà di prendervi parte. D'altro canto sembra che la definizione intervenuta nel primo livello generi degli effetti diretti ai fini dell'accertamento di secondo livello dato il rapporto di pregiudizialità-dipendenza che caratterizza l'obbligazione tributaria di consolidata-consolidante. L'ufficio competente provvederà quindi ad inviare copia dell'atto di adesione all'ufficio preposto per la consolidante. Si dà così rilievo al carattere prettamente liquidatorio dell'accertamento di secondo livello, volto sostanzialmente a definire, sulla base del maggior imponibile definito in primo grado, la maggior imposta effettiva globale. Questa efficacia automatica si sposa con l'idea che essendo le società parte di una stessa entità, la decisione assunta da una di queste dovrebbe risultare

[137] L'accertamento con adesione può essere attivato anche su istanza di parte, comunque l'ufficio sarà tenuto ad invitare entrambi i soggetti.

[138] La sanzione è parametrata alla maggiore imposta complessiva risultante dalla rettifica del reddito consolidato. La circolare al paragrafo 2.2. specifica, però, che per quanto attiene la singola consolidata, questa è responsabile per la sanzione calcolata sul singolo segmento d'imposta oggetto di adesione al primo livello.

[139] SALVINI L., Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 37/2010, p. 3076.

coerente con la politica di gruppo e quindi, nello specifico, la definizione raggiunta da una consolidata non dovrebbe essere ostacolata dalla consolidante. Questo tuttavia in linea teorica, dato che l'accertamento potrebbe verificarsi in un momento successivo allorquando non esista più un rapporto di controllo e gli interessi in gioco essere ben diversi. Vi è anche chi ritiene che non si debba parlare di automaticità nella "circolazione", dalla consolidata alla consolidante, del reddito rideterminato a seguito di adesione. La definizione è l'esito del contraddittorio avvenuto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, durante il quale sono stati raccolti elementi aggiuntivi in grado di far pervenire alla determinazione di un reddito "più oggettivo", di talché se ne giustificherebbe il recepimento nell'accertamento di secondo livello[140].

Fatta questa opportuna precisazione, la circolare prevede che le rettifiche inerenti il reddito della consolidata possono essere oggetto di contraddittorio solo nell'ambito del primo livello, precludendo alla consolidante possibili obiezioni a riguardo in un momento successivo. Stando alle indicazioni così fornite dall'Agenzia delle Entrate è immediato percepire che l'accertamento di secondo livello risponde a esigenze prettamente procedurali, in coerenza con il riparto delle responsabilità visto in precedenza. Nella prassi si ritiene che ove non si provveda alla notifica dell'accertamento di secondo livello, l'obbligazione tributaria cessi di esistere, osservazione condivisibile dato che è proprio in questo accertamento che si dà evidenza della maggiore imposta vantata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti della consolidante.

Laddove, invece, la procedura di accertamento con adesione avesse esito negativo si procederà alla notifica ad entrambi i soggetti dell'avviso di accertamento.

Per quanto attiene all'accertamento di secondo livello (rettifica del Modello CNM), questo è conseguenza logica delle rettifiche operate al primo livello e deve essere notificato ancora una volta sia alla consolidante che alla singola società. Tanti i procedimenti instaurati con le consolidate, quanti gli atti di rettifica del reddito complessivo globale, in base a quanto disposto dall'art. 17 del D.M. Per tale ragione la circolare, ai fini di agevolare la posizione della consolidante, prevede la possibilità per l'ufficio competente di notificare un accertamento "simultaneo", indicante la rettifica complessiva sul reddito di gruppo, che accoglie tutte le rettifiche a livello di singole

[140] SALVINI L., *op. cit.*, 37/2010, p. 3076.

consolidate. Questo in realtà appare auspicabile ove le posizioni di queste siano già definite nel primo livello, di talché risulterà agevole individuare la responsabilità di ciascuna mediante l'impiego del criterio proporzionale[141], viceversa qualora questo non sia possibile l'ufficio proseguirà secondo la normale procedura e quindi in maniera progressiva.

Anche nel secondo livello l'ufficio dovrà innanzitutto agevolare l'instaurazione di un procedimento di adesione, in tal caso l'invito al contraddittorio sarà inviato unicamente alla consolidante. La procedura di definizione agevolata sarà promossa al ricorrere di due fattispecie: in presenza di un processo verbale di constatazione riferito alla sola dichiarazione di consolidato oppure nelle ipotesi di rettifiche (definitive o no) concernenti le singole consolidate. A tal fine la circolare chiarisce che "l'accertamento con adesione definito dalla consolidante cristallizza la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni richiesti nell'atto; pertanto è del tutto impermeabile alle vicende relative ai precedenti avvisi di accertamento emessi in capo alle consolidate o sul Modello CNM. Ne consegue che l'annullamento totale o parziale, anche a seguito di impugnazione, degli atti presupposti e/o precedenti non è in grado di produrre alcun effetto sull'atto di accertamento con adesione definito dalla consolidante". Dall'altro lato però, ove oggetto dell'adesione siano state rettifiche di primo livello non definitive, l'ufficio provvederà a comunicare l'esito dell'adesione a quello competente per la consolidata che assumerà le decisioni del caso (es. estinzione del processo). La consolidante, infine, procederà al pagamento della maggiore imposta dovuta, degli interessi e della sanzione[142], fatto salvo il diritto di rivalsa.

Situazione ben diversa si ha nel caso in cui la consolidante abbia deciso di prendere parte al procedimento di adesione nel primo livello. Sappiamo in tal caso che le rettifiche operate nei confronti della consolidata non possono più essere oggetto di contraddittorio, posta altresì l'abrogazione delle rettifiche da consolidamento, non

[141] In base a tale criterio la responsabilità di ciascuna società, per la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni, è parametrata all'incidenza che la singola rettifica ha sul totale delle rettifiche operate sul reddito complessivo globale.

[142] L'art. 2, V comma, del d. lgs. n. 218/1997 prevede che le sanzioni si applichino nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge. Con le modifiche introdotte dalla legge n. 220/2010, art. 1, la soglia è aumentata arrivando ad un terzo del minimo previsto dalla legge.

risulta esserci di fatto materia per la definizione[143], l'atto di adesione si limiterà a recepire l'*an* e il *quantum* definiti in precedenza.

Anche al secondo livello, qualora la procedura di adesione non abbia esito positivo, l'ufficio provvederà a notificare l'avviso di accertamento che terrà altresì conto di quanto è stato fornito dalla consolidante nella precedente fase di contraddittorio. Nell'atto si indicherà la maggiore imposta e la ripartizione delle responsabilità secondo il criterio proporzionale, responsabilità che sussiste anche qualora in capo alla singola società permanga una perdita[144].

Una volta decorso il termine per la proposizione del ricorso, nel caso in cui la consolidante non abbia provveduto a pagare quanto contenuto nell'avviso di accertamento, l'ufficio per essa competente procederà alla irrogazione delle sanzioni proprie di ciascuna consolidata, così come previsto dal d. lgs. n. 471/1997.

Da questa disamina è di immediata percezione quanto sia difficoltoso e articolato il sistema proposto dall'Agenzia delle Entrate e quante perplessità esso faccia sorgere. Vero è che l'Amministrazione finanziaria si è posta quale obiettivo primario la definizione agevolata dell'obbligazione tributaria tanto al primo livello, quanto al secondo, ma è ovvio che l'accertamento con adesione rappresenta solo una delle strade concretamente percorribili dal contribuente-società. Infatti, al primo livello la singola consolidata potrebbe decidere di non impugnare l'atto e prestare acquiescenza[145], facendo divenire definitivo l'avviso di accertamento. In tal caso non è chiaro se la consolidante possa impedire questo intervenendo in prima persona mediante

[143] IAVAGNILIO M., op. cit., p. 59.

[144] Diversamente da quanto accade per le società di capitali che non hanno esercitato l'opzione per il consolidato. La dottrina non ha mancato di esprimersi su questa esplicita previsione della circolare, ritenendola lesiva per una società che già versa in una situazione di difficoltà finanziaria. Dall'altro lato STEVANATO D., Tassazione di gruppo e capacità economiche individuali: fase dell'accertamento e riflessi processuali, in "Dialoghi Tributari", 1/2010, p. 52, ha fatto notare come nel meccanismo del consolidato vi sia la possibilità di prevedere il versamento di somme, alla società che ha apportato la perdita, in contropartita dei risparmi d'imposta di cui hanno goduto le altre, di conseguenza la società non risulterebbe effettivamente penalizzata.

[145] L'art. 15 del d. lgs. n. 218/1997 prevede per il contribuente, che rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, la riduzione delle sanzioni ad un terzo. Il d. lgs. n. 185/2008, con l'art. 27, comma 4-ter , ha provveduto ad integrare l'art. 15 con il comma 2-bis, il quale prevede che le sanzioni di cui al comma 1 sono ridotte alla metà, quindi ad un ottavo, ove l'avviso di accertamento o di liquidazione non sia preceduto dall'invito al contraddittorio di cui all'art. 5 o 11 del d. lgs. n. 218/1997. Nello specifico, non sembra poter trovare applicazione quest'ultima disposizione visto quanto disposto dalla circolare n. 60/E del 2007 che prevede quale primo atto intrapreso dall'ufficio proprio l'invito al contraddittorio ai fini di pervenire ad una definizione agevolata.

l'impugnazione o l'instaurazione di un procedimento di adesione. La dottrina maggioritaria basandosi sul tenore letterale della circolare sembra escluderlo. Vi è chi ritiene che la causa sia da ricercare nell'autonoma soggettività d'imposta di cui gode ciascuna società del consolidato[146], chi, invece, legge tale preclusione come una limitazione del diritto di difesa della consolidante che sarebbe costretta a subirne le conseguenze[147]. Ecco allora che una corrente minoritaria è più propensa a riconoscere la possibilità di impugnazione in capo alla consolidante, giustificando tale posizione in virtù degli effetti che l'accertamento di primo livello produce anche nei confronti di questa, rappresentando l'"antecedente logico necessario per affermare la responsabilità della consolidante in relazione alla maggiore imposta"[148].

Altra alternativa che si pone per la consolidata consiste nell'impugnare l'avviso di accertamento presso la Commissione tributaria provinciale, fattispecie questa che non sembra configurare la necessità del ricorso al litisconsorzio necessario[149]. In tal caso alla consolidante è data però la possibilità di intervenire volontariamente nel giudizio instaurato dalla consolidata, ai sensi dell'art. 14, III comma, del d. lgs. n. 546/1992.

Quasi parallelamente possono rinvenirsi le medesime fattispecie nel procedimento di secondo livello. La consolidante potrebbe quindi decidere di non impugnare l'avviso, divenendo di conseguenza definitivo. Specularmente a quanto visto in precedenza, anche in questo caso si esclude che la consolidata possa impugnarlo autonomamente, tuttavia la dottrina non ha potuto non sollevare delle perplessità a riguardo. Potrebbe verificarsi il caso che al primo livello la consolidata sia risultata vittoriosa, con pronuncia ad essa favorevole della quale non potrebbe beneficiare ove la consolidante non si attivi impugnando l'atto di secondo livello. Dall'altro lato, qualora ciò avvenisse, ci si chiede come si debba procedere nel caso in cui fosse già pendente un contenzioso promosso dalla consolidata al primo livello. Secondo il dettato della sentenza n. 14815/2008 la sospensione *ex* art. 295 c.p.c. sarebbe assolutamente da escludere, posto, inoltre, che le rettifiche operate al reddito complessivo netto della singola società

[146] DENARO M., L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale, in "il fisco", 26/2009, fascicolo 1, p. 4264.
[147] TOMASSINI A., Ispezioni e accertamenti nel consolidato nazionale, intrecci pericolosi, in "Dialoghi Tributari", 1/2010, p. 46.
[148] STEVANATO D., *op. cit*., p. 52.
[149] DENARO M., *op. cit*., p. 4265.

possono essere oggetto di contraddittorio solo al primo livello, alla consolidante resta certamente la possibilità di proporre ricorso, ma eccependo unicamente vizi propri dell'accertamento di secondo livello. Ecco allora che potrebbe eventualmente valutare la possibilità, già esposta in precedenza, di prendere parte al giudizio instaurato dalla consolidata.

Le situazioni concretamente prospettabili sono molteplici e talvolta risulta alquanto complesso coniugare le scelte operate rispettivamente dalle singole consolidate e dalla consolidante. Si è visto come non necessariamente possa rinvenirsi quella comunanza d'intenti esposta all'inizio della trattazione. Se di gruppo di società si parla, non necessariamente all'interno di questo si risponde ad una logica comune. Si deve altresì specificare che gli accertamenti di primo livello contengono rilievi concernenti anche altre imposte al di fuori dell'Ires, quali ad esempio l'Iva, l'Irap ecc., diversamente da quanto accade al secondo livello. La metodologia di accertamento così elaborata dalla circolare sembra rispondere più a motivi di coerenza con il regime delle responsabilità, piuttosto che a ragioni di gestione unitaria delle singole posizioni. Ecco allora che una possibile soluzione potrebbe essere quella di attribuire efficacia vincolante alle decisioni intraprese dalla consolidata[150], ma in questo caso si rinverrebbe una limitazione all'esercizio del diritto di difesa della consolidante. La stessa dottrina propone altresì l'alternativa d'intraprendere una verifica di gruppo piuttosto che verifiche singole, chiedendo certamente un maggior sforzo, ma dall'altro lato garantendo una lettura d'insieme e risultando comunque in linea con l'attività molto spesso svolta dalla Guardia di Finanza.

Quello che emerge chiaramente è che l'introduzione della disciplina del consolidato fiscale ha rappresentato sicuramente un'importante novità, ha consentito al tempo stesso di facilitare l'assolvimento delle formalità dichiarative del gruppo, nonché di beneficiare del gioco di compensazioni di redditi/perdite. Dall'altro lato, però, si è deciso di mantenere la soggettività passiva d'imposta in capo alle singole società e si è voluto altresì prevedere (circolare n. 53/E del 2004) la permanenza in capo a queste dell'obbligo di presentazione della dichiarazione, di talché ci si trova in una situazione che reputo parzialmente contraddittoria. Infatti sarebbe stato maggiormente coerente prevedere che tanto l'attività dichiarativa quanto quella ispettiva avessero avuto come

[150] TOMASSINI A., *op. cit*., p. 47.

focus la sola consolidante, procedendo solo in un momento successivo alla ricerca delle cause che hanno determinato la rettifica del reddito complessivo globale. Così facendo si sarebbe evitato il coinvolgimento di più uffici essendo unicamente competente quello per la consolidante e al tempo stesso rimettendo la decisione circa la strategia difensiva più opportuna nelle mani proprio di quest'ultima. La controllante sappiamo dover necessariamente presentare il requisito del controllo *ex* art. 2359, I comma, c.c. e questo potrebbe giustificare altresì la vincolatività per le controllate delle azioni da essa intraprese. In sintesi reputo che la direzione più corretta da intraprendere sarebbe stata quella di procedere dal centro alla periferia e non viceversa, evitando soprattutto la moltiplicazione degli atti e delle attività di accertamento che comunque, come si è visto, hanno sì permesso un maggior grado di dettaglio a scapito però di una coerenza d'insieme.

Dall'altro lato ritengo comprensibili le iniziali difficoltà riscontrate dall'Amministrazione finanziaria nel disciplinare questa nuova figura. Il percorso da essa intrapreso si è rivelato essere di continuo affinamento, al fine di ovviare alle lacune nel tempo emerse. Proprio le difficoltà e incoerenze esposte in precedenza hanno fatto riflettere il legislatore, il quale ha fatto tesoro della lunga esperienza avuta nell'ambito delle società di persone. In modo particolare ha colto i benefici derivanti dall'introduzione del litisconsorzio necessario che consente una trattazione unitaria della materia, coinvolgendo tutti i soggetti interessati e garantendo loro lo spazio necessario per esporre le proprie difese, senza creare confusione di competenze degli uffici eventualmente aditi. Queste sembrano essere le risposte di cui necessita anche il caso in esame, una esigenza di riordino dell'intero sistema alla quale il legislatore ha ottemperato con l'emanazione del d. l. n. 78/2010.

3.3. La svolta dal 1° gennaio 2011: verso il litisconsorzio necessario

L'assetto disciplinare descritto in precedenza è stato modificato dall'art. 35 del d. l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122. Al IV comma si prevede che le disposizioni entrino in vigore dal 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 (le nuove disposizioni si renderanno applicabili a partire dall'annualità 2006). L'aspetto più rilevante, introdotto dal I comma, consta

nell'introduzione dell'art. 40-*bis* nel D.P.R. n. 600/1973 con rubrica "rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale".

Con tale norma si è voluto ovviare allo sdoppiamento degli atti accertativi in materia di Ires, duplicazione che permane invece per quanto concerne le altre imposte, quali ad esempio Irap e Iva, che sono estranee al consolidato. Al II comma si prescrive che alle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato si provvede con un unico atto, notificato tanto alla consolidata quanto alla consolidante[151], e indicante la maggiore imposta accertata globale nonché le relative sanzioni. Essendo prevista la notifica ad entrambe le società, parte della dottrina[152] ritiene che ove l'Amministrazione ometta tale adempimento nei confronti di una di queste il procedimento non si perfezioni[153]. L'ufficio ha come scadenza il termine consentito per l'attività di accertamento decorso il quale decade dalla possibilità di vantare la pretesa tributaria. Questo risulta assolutamente coerente con quella che rappresenta la vera svolta nell'ambito del consolidato: società consolidata e consolidante sono litisconsorti necessari. Dovendo essere entrambe parti dello stesso processo e non potendo decidersi la controversia limitatamente ad una di esse risulta essere assolutamente fondata la considerazione fatta in precedenza e non potrebbe essere altrimenti sulla base anche di tutte le osservazioni già fatte in materia di società di persone.

Appare poi ridondante la previsione secondo la quale il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante. Infatti questo deriva direttamente dalla responsabilità solidale prevista all'art. 127 del Tuir e appare quindi un concetto sottinteso che non necessitava di ulteriori specificazioni. Per quanto attiene alla competenza delle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascuna società, questa appartiene all'ufficio che ha ricevuto la dichiarazione, quindi nulla di diverso da quanto previsto in precedenza, salvo il fatto

---

[151] Sempre che oggetto dell'accertamento non sia la dichiarazione di quest'ultima in qualità di consolidata. Nello specifico si ritiene che comunque la consolidante abbia il dovere d'informare le altre società del gruppo circa il procedimento in essere nei suoi confronti.

[152] GAFFURI G., Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale, in "Corriere Tributario", 37/2010, p. 3072.

[153] Si ricorda che permane l'obbligo di elezione di domicilio della singola controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. Di conseguenza anche l'atto unico verrà notificato alla consolidata presso la consolidante.

che questo si occuperà di rideterminare il reddito di gruppo e di liquidare anche la maggiore imposta complessiva globale, nonché la sanzione, senza coinvolgere l'ulteriore ufficio competente per la consolidante.

Tale previsione ha in realtà suscitato qualche perplessità in dottrina ritenendo più opportuna la competenza dell'ufficio della controllante, come d'altronde già previsto nella precedente disciplina. Questo per due ordini di motivi: eliminando l'articolazione dell'accertamento su due livelli, l'ufficio competente dell'unico atto vede notevolmente ampliate le proprie funzioni, ci si domanda allora se non fosse stata perlomeno più opportuna l'attribuzione di tale competenza a quegli uffici specializzati dell'Agenzia delle Entrate preposti per i grandi contribuenti. Come giustamente viene fatto notare la singola consolidata potrebbe avere dimensioni modeste rispetto al gruppo nel suo complesso, ecco allora che l'ufficio per essa competente potrebbe agevolmente realizzare l'attività di controllo su questa, ma non possedere tanto le competenze quanto l'esperienza di gestire problematiche connesse a volumi d'affari notevolmente superiori. Per tale ragione si consiglia un intervento legislativo in materia, affinché se si intende mantenere la competenza in capo all'ufficio competente per la singola consolidata perlomeno si tratti di quello preposto per i grandi contribuenti[154].

Si è poi fatto notare come l'attribuzione della competenza all'ufficio ove ha domicilio la consolidante, avrebbe permesso una gestione più unitaria delle rettifiche operate sulle singole consolidate. Con un unico atto si sarebbe potuto prendere atto di tutte queste, nonché dell'effetto finale sul reddito complessivo globale, garantendo ancor più che un litisconsorzio a coppie, un litisconsorzio globale di gruppo[155].

Nel nuovo modello permane altresì la possibilità di compensare i maggiori imponibili con le perdite di periodo residue del consolidato. Diversamente da prima, però, il meccanismo non si realizza automaticamente, si deve presentare telematicamente un'apposita istanza allo stesso ufficio che ha provveduto all'accertamento entro il termine previsto per proporre ricorso, termine che rimane sospeso per 60 giorni pari al tempo dato all'ufficio che ricalcola l'imposta e comunica il risultato alla consolidante e alla consolidata.

---

[154] SEPIO G., BERNARDO M., Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti, in "Corriere Tributario", 27/2010, p. 2190.

[155] BASILAVECCHIA M., Riflessi processuali nel consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 37/2010, p. 3083.

Attenta dottrina fa notare come il legislatore con questa previsione si sia discostato da una recente pronuncia della Cassazione, n. 15452/2010, con la quale il giudice di legittimità ha ritenuto che, essendo prevista espressamente la possibilità (art. 102 del Tuir) di computare la perdita di un periodo di imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, ma non oltre il quinquennio, tale richiesta non debba provenire dal contribuente, quanto divenire parte integrante dell'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria in sede di rettifica, il cui fine è quello di determinare il tributo effettivamente dovuto.

Ignorando la portata di tale pronuncia, il legislatore ha ritenuto più opportuno introdurre l'onere di presentare apposita istanza per consentire l'impiego delle perdite di periodo in compensazione dei maggiori imponibili. Desta qualche perplessità l'esplicito riferimento alle sole perdite "di periodo", dato che nella disciplina precedente non si rinveniva alcun limite in tal senso. Al fine di ovviare a qualsiasi dubbio, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento datato 29 ottobre 2010, ha precisato che devono intendersi tutte le perdite ancora utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta interessato dalle rettifiche, ai sensi dell'art. 84 del Tuir, scomputando prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica. Vengono ritenute utilizzate, alla data di presentazione dell'istanza: le perdite già scomputate nelle dichiarazioni dei redditi del consolidato relative ai periodi di imposta successivi a quello oggetto di rettifica; le perdite attribuite alle società che le hanno prodotte in ipotesi di mancato rinnovo o interruzione dell'opzione per il consolidato oppure rimaste in capo alla consolidante in caso di mancato rinnovo o interruzione totale della tassazione di gruppo; le perdite già utilizzate mediante presentazione dell'istanza in occasione di precedenti rettifiche; le perdite rettificate o scomputate a seguito di precedenti atti impositivi diversi da quelli che danno luogo all'utilizzo di perdite mediante la presentazione del modello.

Si deve altresì precisare che l'atto con il quale si ridetermina l'imponibile del consolidato, nonché l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti, di fatto sostituisce l'iniziale atto unico di accertamento, determinandone la caducazione *ex tunc*[156].

[156] D'ABRUZZO G., Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato fiscale, in "Bollettino tributario", 22/2010, p. 1694.

Ritornando in tema di istanza di riporto delle perdite, due sono ancora gli aspetti controversi da affrontare. Innanzitutto ci si chiede cosa accada se l'istanza è respinta totalmente o parzialmente e come la consolidante possa opporsi a tale decisione, secondariamente come essa debba comportarsi in assenza di risposta da parte dell'ufficio. Per quanto attiene alla prima questione il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (29 ottobre 2010) al paragrafo 7.8 precisa che "l'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'atto unico notificato".

Nell'ipotesi in cui, invece, l'ufficio, decorsi 60 giorni, non fornisca alcuna risposta di accoglimento o rifiuto dell'istanza, la dottrina[157] riflette sulla natura del termine posto all'ufficio, se sia di tipo ordinatorio o perentorio. Posto che la richiesta di utilizzazione delle perdite è diretta a definire il *quantum* della pretesa impositiva, ove l'ufficio non si attivi nel termine si ha che il contribuente sarebbe costretto ad impugnare un accertamento di cui non conosce ancora la maggiore imposta dovuta. Ecco allora che il termine viene inteso in senso perentorio e comporta altresì l'applicabilità del c.d. silenzio assenso, ciò trova conferma nei principi generali del diritto amministrativo, secondo i quali ogni procedimento amministrativo deve concludersi con un provvedimento, sia esso espresso o tacito[158].

Per i controlli aventi ad oggetto il Modello CNM è competente ovviamente l'Ufficio in relazione al domicilio fiscale della consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione e in tal caso è da escludersi il ricorrere del litisconsorzio necessario. Se questo risulta coerente dal punto di vista teorico dato che non è possibile ravvisarsi altre responsabilità, vi è chi ritiene che risulti forse riduttivo escludere il vincolo litisconsortile dati i necessari riflessi che, una maggiore imposta o una minore perdita, si producono nei rapporti interni[159]. Non condivido la posizione appena espressa in quanto ritengo che se la rettifica concerne il solo Modello CNM significa che l'errore riguarderà la somma algebrica dei singoli redditi, il riporto o il computo delle perdite, la liquidazione dell'imposta ecc. tutte operazioni che rientrano nella funzione propria della consolidante e che attengono ad un momento successivo in cui l'intervento delle singole società non è neppure contemplato. Ecco allora che reputo più opportuna la

[157] SEPIO G., Effetti dell'introduzione dell' "atto unico" nell'accertamento del consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 13/2011, p. 1091.
[158] DAMI F., Razionalizzata la disciplina dell'accertamento del consolidato, in "Corriere Tributario", 33/2010, p. 2684.
[159] BASILAVECCHIA M., *op. cit*., p. 3084.

predisposizione di un obbligo di informativa nei confronti di tutte le società del gruppo, affinché siano messe al corrente dell'accertamento fiscale avente ad oggetto la dichiarazione di gruppo.

Per concludere, in linea con quanto previsto anche dalla precedente disciplina, fino alla scadenza dei termini indicati all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, l'accertamento del reddito complessivo può essere oggetto di integrazioni o modifiche in aumento a seguito di controlli effettuati sulle altre singole consolidate. Dall'altro lato i limiti dell'art. 43 (sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e indicazione di questi, a pena di nullità, nell'avviso) permangono per quanto concerne successivi controlli inerenti una consolidata già destinataria di precedenti verifiche.

3.4. Le procedure di adesione dal I° gennaio 2011

Le novità apportate dall'art. 35 del decreto legge n. 78/2011 non si limitano al novello art. 40-*bis* nel D.P.R. n. 600/1973, ma concernono anche l'accertamento con adesione, nonché le ipotesi di adesione agli inviti e ai verbali di constatazione, mediante l'introduzione dell'art. 9-*bis* nel d. lgs. n. 218/1997. Anche in questo caso le norme si ritengono in vigore dal 1° gennaio 2011 con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto attiene alla fattispecie dell'accertamento con adesione, al I comma si prevede che al procedimento debbano partecipare sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche di cui al II comma dell'art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Inoltre, affinché l'atto, sottoscritto anche da una sola di esse, possa definirsi perfezionato è necessario che si provveda al versamento delle somme dovute, ai sensi dell'art. 9 del decreto in commento[160]. Non sembra poi rinvenirsi una necessaria coincidenza tra il soggetto sottoscrittore e colui che si impegna al pagamento. Tantomeno è previsto che a quest'ultimo vi provveda la consolidante posta la solidarietà

[160] Ai sensi dell'art. 8 del d. lgs. n. 218/1997, il pagamento deve avvenire entro 20 giorni dalla redazione dell'atto. Si rammenta altresì la possibilità del pagamento rateale con obbligo di versamento della prima rata negli stessi termini suindicati. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o del pagamento della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza di pagamento. A seguito di questa verrà rilasciato copia dell'atto di accertamento con adesione. Il mancato pagamento di una delle rate, successive alla prima, determina l'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute e della sanzione, in misura doppia, sul residuo importo.

passiva sancita dall'art. 127 del Tuir. Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (29 ottobre 2010) contempla, ai paragrafi 7 e 8, l'accertamento con adesione sia prima che dopo la notifica dell'atto unico. In modo particolare, nel secondo caso, si prevede che l'impugnazione da parte di una delle due società non esclude che l'altra possa presentare istanza di adesione. È inevitabile che questa decisione desti qualche perplessità. L'art. 35 del d. l. n. 78/2010 da un lato prescrive il litisconsorzio necessario nella fase di contenzioso, dall'altro ammette che le parti possano attuare diverse strategie difensive. Non si capisce perché non sia stata mantenuta quella unitarietà nella definizione auspicata dallo stesso legislatore della riforma. Di primo acchito si potrebbe addirittura pensare che il fine sia prettamente economico, infatti la procedura adesiva permette delle tempistiche di incasso notevolmente ridotte per l'Amministrazione finanziaria, ma questo significherebbe svilire il contenuto della previsione. Attenta dottrina[161] giustifica infatti la scelta nel senso che, se la definizione in fase contenziosa deve avvenire in maniera unitaria, ciò non può precludere la possibilità, per la società interessata, di giungere ad una definizione con l'Ufficio. Ecco allora che l'ammissibilità della sottoscrizione, anche da parte di un solo contribuente, deve essere letta in funzione di quelle crisi di cooperazione che potrebbero sorgere tra le società, ipotesi non tanto astratta vista la mutevolezza dei rapporti di gruppo.

È poi la stessa dottrina[162] a far notare come la possibilità di intraprendere due condotte differenti porta con sé delle conseguenze molto importanti. Innanzitutto, in base al principio di imparzialità dell'Amministrazione, questa non può chiedere ai due soggetti un diverso ammontare di maggiori imposte, di talché il nuovo importo definito in adesione diverrà la base di partenza nel contenzioso proposto dall'altro. Non si può però scordare che si tratta pur sempre di una obbligazione tributaria unica, per cui alla definizione dell'atto seguirà il pagamento integrale di quanto dovuto e di conseguenza si estinguerà il debito in essere. Ciò comporterà inevitabilmente la cessazione della materia del contendere per colui che aveva impugnato l'atto. Altra situazione patologica che potrebbe venire a generarsi riguarda il caso in cui uno dei condebitori presti adesione, provveda al pagamento della prima rata, ma non risulti adempiente per le successive, di modo che non possa estinguersi il processo instaurato dall'altro

[161] PADOVANI F., *op. cit*., p. 1271.
[162] PADOVANI F., *op. cit*., p. 1273.

condebitore, il quale, nel frattempo, potrebbe ottenere una sentenza difforme rispetto all'esito della procedura adesiva. Viene definita una "stortura" quanto mai remota, ma allo stesso tempo tollerata dall'ordinamento al fine di garantire al coobbligato la possibilità di giungere ad una definizione concordata della pretesa tributaria vantata dall'Amministrazione finanziaria.

Proseguendo con la lettura della norma, al primo periodo del II comma si sancisce la possibilità per la consolidante di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine devono coordinarsi i termini previsti per l'accertamento con adesione con quelli di presentazione dell'istanza di utilizzo delle perdite. Come abbiamo già visto, quest'ultima deve essere inviata telematicamente entro il termine previsto per proporre ricorso, termine che rimane sospeso per dare la possibilità all'ufficio, entro 60 giorni, di effettuare le opportune verifiche e di rideterminare l'imposta dovuta. Giunta la risposta all'istanza, il contribuente può vagliare l'ipotesi di presentare istanza di accertamento con adesione che sappiamo sospendere i termini per fare ricorso di ulteriori 90 giorni, entro i quali dovrebbe definirsi l'atto. Sfruttando integralmente queste scadenze, il contribuente beneficerebbe complessivamente di 210 giorni. Questo nel caso in cui la procedura adesiva sia intrapresa a seguito della notifica dell'atto unico. Viceversa, quando preceda quest'ultimo, l'istanza sarà presentata dal contribuente durante il contraddittorio senza la previsione di termini specifici.

Come già anticipato all'inizio di questo paragrafo, l'art. 9-*bis* nel secondo comma si occupa anche delle ipotesi di adesione al contenuto dell'invito disciplinata all'art. 5, comma 1-*bis*, e quella ai verbali di constatazione ai sensi dell'art. 5-*bis* del d. lgs. n. 218/1997.

Nel caso in cui la società opti per la prima fattispecie sarà tenuta, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, a comunicare la sua decisione all'ufficio competente, nonché a versare le somme dovute (potendo scegliere il pagamento rateale), con l'obbligo di allegare alla comunicazione la quietanza dell'avvenuto pagamento. Questo è quanto normalmente previsto all'art. 5, comma 1-*bis*, norma che subisce dei necessari adattamenti ove applicata al caso in esame. Infatti, l'art. 9-*bis* prescrive che alla comunicazione debba essere allegata contestualmente

anche l'istanza di utilizzo delle perdite pregresse[163]. Non essendo ancora conosciuto l'ammontare effettivamente dovuto e comportando questa la già nota sospensione temporale di 60 giorni, si rende inevitabile lo spostamento in avanti del pagamento, che nello specifico dovrà avvenire entro il quindicesimo giorno successivo alla risposta fornita dall'Ufficio.

Per quanto attiene alla seconda fattispecie, ossia all'adesione ai processi verbali di constatazione, anche qui sono introdotti alcuni correttivi. La normale prassi prescrive che la società provveda, entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale, a comunicare all'Ufficio competente, nonché all'organo responsabile del verbale, la sua intenzione di aderire all'integrale contenuto dello stesso. L'art. 9-*bis* prevede, analogamente all'ipotesi precedente, che a tale comunicazione debba essere allegata l'istanza di computo delle perdite non ancora utilizzate. In questo caso non si ha alcun slittamento di quelle che sono le normali scadenze, posto che 60 giorni è il termine altresì previsto nell'art. 5-*bis* affinché l'Ufficio notifichi al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale. Nell'ipotesi di accoglimento dell'istanza, l'atto indicherà le maggiori imposte dovute, rideterminate a seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili.

La dottrina[164] non manca di fare alcune riflessioni che ritengo assolutamente condivisibili. In entrambi i casi si prevede che la comunicazione sia accompagnata dall'istanza di utilizzo delle perdite. È ben noto che questa deve essere presentata dalla consolidante (art. 40-*bis*, III comma), ecco allora che questa assurge ad un ruolo assolutamente preponderante rispetto a quello della singola consolidata, posto che è comunque garantita ad entrambe la possibilità di presentare istanza di adesione. Nulla poi si dice sull'eventualità che l'istanza sia respinta in tutto o in parte, in tal caso è la stessa dottrina a sostenere che rimangano integre le richieste di adesione, che si concluderanno normalmente senza tener conto delle perdite, e che il diniego debba essere appositamente motivato. Proprio su quest'ultimo aspetto ritengo sorga una problematica non trascurabile. In precedenza, in tema di accertamento con adesione, si è visto che ove l'istanza non sia accolta questa non possa essere impugnata

[163] Si rivela necessaria una precisazione. L'istanza di scomputo delle perdite dovrà seguire la normale procedura di presentazione telematica ad opera della consolidante, alla comunicazione dovrà invece essere allegata copia cartacea del Modello. Ciò vale anche per quanto andremo a dire in materia di adesione ai verbali di constatazione.

[164] DAMI F., *op. cit.,* p. 2686.

individualmente, ma si debba a tal fine impugnare l'atto immediatamente successivo ossia l'accertamento. In questo caso per non ledere il diritto di difesa del contribuente dovrebbe essere concessa l'autonoma impugnabilità dello stesso, trattandosi pur sempre di un atto avente un contenuto accertativo. Si deve verificare se ciò è ammissibile ai sensi dell'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, se, in particolare, il diniego in commento possa assimilarsi a quello indicato alla lettera h) ("diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari"). Si è propensi nel ritenere questo possibile proprio per evitare che il contribuente risulti succube di una decisione sulla quale non possa concretamente difendersi.

3.5. Riflessioni

Dopo questa disamina è quanto mai evidente il richiamo alla disciplina delle società di persone, nonché alla sentenza n. 14815/2008. Senza entrare nuovamente nel merito, si ricorda che questa fondava la necessità del litisconsorzio necessario tanto sul rapporto di pregiudizialità-continenza tra reddito della società e reddito del socio, quanto sull'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973. Nel consolidato è immediato verificare la sussistenza del primo requisito, visto che il reddito complessivo globale non è nient'altro che la somma algebrica dei redditi delle singole consolidate, quindi mentre nelle società di persone si procedeva dal centro alla periferia, qui avviene sostanzialmente l'opposto. Per poi allinearsi anche in tema di rettifiche, è il d. l. n. 78/2010 che ha provveduto all'introduzione dell'art. 40-*bis* nel D.P.R. n. 600/1973 e l'esigenza di procedere con un unico atto in grado di contenere tutto ciò che inizialmente richiedeva il raddoppio degli sforzi.

Gli opportuni accorgimenti del legislatore sono stati inevitabilmente apprezzati e non poteva essere altrimenti visti gli esiti della precedente esperienza. Accertamento articolato in due fasi con il limite per cui le rettifiche relative alla consolidata non potevano più essere oggetto di contraddittorio nel secondo livello, ma ciononostante necessità d'impugnare l'accertamento di secondo livello affinché non si disperdessero nel nulla tutti i risultati conseguiti dalla consolidata. Con ciò si fa riferimento tanto all'esito positivo della procedura adesiva posta in essere da essa, quanto all'eventuale impugnazione vittoriosa. In entrambi i casi la decisione di non impugnare, correttamente giustificata dall'assenza di vizi propri dell'atto di secondo livello, faceva

sì che questo divenisse definitivo garantendo all'Amministrazione finanziaria la possibilità di vantare l'intera pretesa tributaria. Tale accertamento, quindi, può essere oggetto tanto d'impugnazione quanto di istanza adesiva, in quest'ultimo caso però rappresenterà un mero atto di liquidazione posto che l'*an* è già stato determinato nel primo livello.

Si sono ricapitolati gli aspetti più critici della disciplina precedente che, oltre ad essere particolarmente intricata, determinava un sostanziale disorientamento in capo alle società destinatarie dell'attività di verifica. Non si dimentichi poi che l'opzione del consolidato è irrevocabile per un periodo di 3 anni, ma l'attività di controllo è soggetta ai limiti posti dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, di talché potrebbe verificarsi il caso in cui alla notifica dell'accertamento le società di fatto non appartengano più allo stesso gruppo, rendendo ancor più difficoltosa l'eventuale cooperazione tra esse.

Senza poi considerare la distorsione che viene a crearsi nel momento in cui l'Ufficio rettifica una minor perdita di gruppo. Ciò significa che nell'esercizio sottoposto a verifica si avrà semplicemente il pagamento della sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 8 del d. lgs. n. 471/1997, ma contestualmente quella minor perdita porterà ad una maggiore imposta negli esercizi successivi, specificatamente in quello in cui tale minor importo negativo ha determinato l'insorgere di maggiori imponibili. Ecco allora che alla rettifica iniziale si susseguiranno a catena quelle relative alle annualità successive nelle quali la consolidante si è riportata la perdita. È un effetto di non poco momento che come abbiamo visto è stato risolto eliminando il meccanismo di compensazione automatica, introducendo al suo posto la presentazione di una apposita istanza. Questa è certamente un aggravio in capo alla consolidante, consente però di indicare solo quelle perdite effettivamente utilizzabili, sterilizzando così i risultati degli esercizi successivi a quello oggetto di rettifica.

È evidente lo sforzo del legislatore di fornire una soluzione diversa e più efficiente alle tematiche di maggior interesse, cercando al tempo stesso di alleggerire il carico anche in capo all'Amministrazione finanziaria. Far intervenire due uffici sulla medesima questione, soprattutto quello della consolidante che solitamente si limitava ad accogliere quanto definito al primo livello, era un assoluto dispendio di energie. Spesso, come si è visto, mancava quella necessaria consecutività tra rettifica e liquidazione della maggiore imposta, proprio in virtù della diversa finalità cui assurgevano i due accertamenti. Ciò è

stato assolutamente superato con l'introduzione dell'atto unico: un solo ufficio che segue l'intero *iter*, dalle correzioni alla dichiarazione, alla determinazione della maggiore imposta, al successivo accoglimento o diniego del Modello di scomputo delle perdite. Linearità nella procedura, coerenza d'insieme, assenza di contraddizioni, necessario coinvolgimento delle società in quanto litisconsorti necessarie, decisione che produce i suoi effetti nei confronti di entrambe. Sono questi i maggiori benefici derivanti dalla riforma del 2010, senza poi considerare che ove le società abbiano domicilio fiscale in provincie differenti ciò non comporterà più il rischio della proposizione di ricorsi presso uffici diversi. Tutto il processo è stato notevolmente semplificato e consente al tempo stesso una maggiore celerità, proprio perché si evita il passaggio di consegne da un'Agenzia all'altra. È ovvio che in tal senso il beneficio non vada solo a favore delle società, ma anche della controparte che vede ridursi i tempi di incasso delle somme vantate.

È ovvio che l'atto unico riguarderà la sola imposta Ires, per le restanti (es. Irap e Iva), proprie delle singole consolidate, permarrà la notifica di un accertamento separato. In tal caso si raddoppiano gli oneri in capo alle singole società che dovranno affrontare separatamente le due questioni. Verosimilmente si ritiene che saranno le stesse rettifiche in tema di Ires ad aver generato conseguenze anche in materia di Iva e Irap e quindi si è dell'opinione che le medesime difese proposte in merito all'atto unico, saranno poi estese anche agli altri accertamenti.

Certo la nuova disciplina non è stata immune da critiche, ma ad una più attenta analisi queste hanno riguardato perlopiù aspetti di secondaria importanza. L'unica forse meritevole di maggiore attenzione è quella concernente l'attribuzione dei controlli sulle dichiarazioni alla società competente in base al domicilio fiscale della consolidata. Si è visto come sarebbe stato più opportuno assegnare tale funzione all'ufficio competente per la consolidante, sia perché avrebbe potuto raccogliere in unico atto tutte le rettifiche realizzate sulle singole consolidate, sia perché avrebbe garantito maggiore coerenza d'insieme essendo poi la consolidante tenuta alla presentazione dell'istanza di utilizzo delle perdite pregresse. Questo rappresenterebbe forse un affinamento ulteriore della disciplina già in essere che allo stato attuale non può certo dirsi manchevole.

Notevoli passi avanti si sono riscontrati altresì in tema di procedure adesive, anche qui l'obiettivo è quello di una partecipazione allargata tanto alla consolidante quanto alla

consolidata, garantendo ciononostante la possibilità che i due soggetti intraprendano strategie difensive differenti (accertamento con adesione contro impugnazione dell'atto). Questo nel rispetto del diritto del singolo di evitare il contenzioso e di concludere anticipatamente la "controversia". Anche in questo caso non si manca di disciplinare il coordinamento di tali procedimenti con la presentazione del Modello di scomputo delle perdite. Il legislatore, e con lui l'Agenzia delle Entrate con le sue varie circolari, ha cercato di dettagliare quanto più la disciplina al fine di evitare vuoti normativi e dubbi che avevano invece caratterizzato il periodo precedente.

C'è chi[165] ha però visto nel litisconsorzio necessario un istituto al quale si sarebbe potuto tranquillamente fare a meno privilegiandone un altro a esso affine, ossia la riunione, ai sensi dell'art. 29 del d. lgs. n. 546/1992. Infatti ad oggi l'ufficio competente è unico e quindi non vi è più il rischio che a seguito di impugnazione ne vengano aditi di differenti, al massimo si potranno avere procedimenti pendenti di fronte a Sezioni diverse della medesima Commissione. La norma in commento consente al I° comma la riunione dei ricorsi, aventi lo stesso oggetto o essendo fra loro connessi, pendenti presso la stessa Sezione e a ciò provvedendovi il presidente della stessa. Al II° comma, invece, la riunione di ricorsi pendenti presso Sezioni diverse della stessa Commissione, spettando al presidente di quest'ultima decidere con decreto presso la quale farli proseguire.

Litisconsorzio necessario e riunione sono entrambi istituti che rispondono a un chiaro fine di economia processuale ed escludono altresì la possibilità del formarsi di giudicati contraddittori. Ora capire per quale ragione il legislatore abbia optato piuttosto per la prima soluzione non è chiaro, soprattutto perché comporta maggiori oneri in capo al giudice adito che sappiamo dover rispettare tutta una serie di formalità affinché la propria pronuncia possa considerarsi legittima. È vero pure che non si incontrano tutti quei rischi visti in tema di società di persone dove la pluralità di soggetti e di relazioni spesso rende impervio il meccanismo di integrazione del contraddittorio. Qui di fatto i litisconsorti sono sempre due dato il rapporto bilaterale che viene a generarsi con l'esercizio dell'opzione e si reputa altresì che, nonostante la solidarietà passiva, vi sia generalmente interesse per entrambe ad attivarsi.

[165] SEPIO G., BERNARDO M., *op. cit*., p. 2192.

Capitolo IV

ALTRE FATTISPECIE DI RICORSO AL LITISCONSORZIO NECESSARIO

4.1. Società di capitali o a ristretta base societaria che optano per la trasparenza societaria

4.1.1. Disciplina della trasparenza fiscale

Il d. lgs. n. 344/2003 ha introdotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2004, un nuovo regime di tassazione per le società di capitali, in particolare il decreto ha preso le mosse dalla legge delega n. 80/2003 che all'art. 4, lett. h), ha previsto la possibilità per le società di capitali di poter optare per la c.d. trasparenza fiscale, ossia ad un regime similare a quello previsto per le società di persone. La disciplina è contenuta negli artt. 115 e 116 del Tuir: il primo prevede che le società partecipanti siano a loro volta società di capitali, il secondo che la partecipante sia una società a responsabilità limitata a ristretta base societaria, i cui soci siano esclusivamente persone fisiche. In entrambi i casi sono prescritte delle condizioni stringenti al fine dell'esercizio dell'opzione, ma di questo ce ne occuperemo a seguire. Ciò che rileva è la possibilità per le società di capitali partecipate, normalmente soggette al regime Ires, di poter imputare il proprio reddito alle società partecipanti o ai soci indipendentemente dall'effettiva percezione. In particolare, nel secondo caso, si ha il passaggio da un'imposta proporzionale ad una progressiva (Irpef), ma in generale tale regime ovvia alla problematica della doppia imposizione degli utili distribuiti. A seguito dell'eliminazione del credito d'imposta, infatti, ciò che si verifica è che l'utile dapprima tassato nella misura del 27,5% in capo alla società, subirà un'ulteriore imposizione in capo al soggetto che lo percepirà, in quanto parteciperà alla formazione del reddito complessivo[166]. Optando per la trasparenza fiscale questo effetto è annullato.

Procediamo allora a verificare velocemente le condizioni di accesso, considerati anche i contributi forniti in merito dal D.M. 23 aprile 2004 (d'ora in poi D.M.) e dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 49/E del 22 novembre 2004. Si precisa, inoltre, che quanto si andrà a descrivere è la disciplina attuale che risente anche delle modifiche

[166] Si ricorda a tal fine che se il soggetto percipiente è una persona fisica occorrerà fare riferimento al tipo di partecipazione posseduta, se qualificata l'utile concorrerà alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72%, se non qualificata sarà soggetto a ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,5%. Qualora a percepirlo sia una società di capitali, l'utile parteciperà al reddito complessivo nella misura del 5%.

intervenute a seguito del d. lgs. n. 247/2005 e del d. l. n. 223/2006, convertito nella legge n. 248/2006.

L'art. 115 del Tuir richiede, come già accennato in precedenza, che partecipata e partecipanti siano tutte società di capitali di cui all'art. 73, lett. a), del Tuir (SpA, Srl, Sapa, società cooperative e di mutua assicurazione). Al II comma riconosce la possibilità alle società non residenti, di cui all'art. 73, lett. d), di esercitare l'opzione in qualità di soci, purché gli utili ad esse distribuiti non siano soggetti a ritenuta alla fonte ovvero, ove applicata, sia suscettibile di integrale rimborso. I soggetti partecipanti devono altresì possedere una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea generale di cui all'art. 2346 c.c. e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%. Tali requisiti devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione.

L'opzione non può invece essere esercitata dalle partecipanti ove usufruiscano di una riduzione dell'aliquota d'imposta Ires; dalla partecipata qualora abbia già optato per il consolidato fiscale nazionale o mondiale oppure abbia emesso strumenti finanziari partecipativi oppure ancora sia assoggettata a procedure concorsuali. L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società partecipanti mediante comunicazione all'Agenzia delle Entrate (utilizzando il modello introdotto mediante provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004) entro il primo dei tre esercizi sociali. Da tale disposizione si ricava implicitamente che ove una delle società non aderisse, il regime della trasparenza non potrebbe trovare applicazione (diversamente da quanto accadrebbe in ipotesi di consolidato fiscale).

L'art. 116 del Tuir è invece dedicato alla c.d. "piccola trasparenza", ossia alle ipotesi di società partecipate a responsabilità limitata e a ristretta base societaria, il cui ammontare di ricavi non superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con soci tutte persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa. Anche in questo caso vale quanto visto in precedenza per quanto attiene alle modalità di esercizio e di durata dell'opzione.

In entrambe le ipotesi potrebbero venir meno le condizioni viste inizialmente per l'accesso al regime, in tal caso l'efficacia dell'opzione cessa dall'inizio dell'esercizio

sociale in corso della società partecipata. In particolare a tale risultato si potrebbe giungere a seguito del superamento della soglia dei ricavi massimi; la modifica della percentuale di diritti di voto o di partecipazione agli utili, di modo che essa risulti essere inferiore al 10% o superiore al 50%; l'assoggettamento della società partecipata a procedura concorsuale oppure il trasferimento della residenza di questa all'estero ecc.

Per quanto attiene all'imputazione del reddito, le regole sono similari a quelle viste in tema di società di persone, quindi attribuzione *pro quota* ai soci (società o persone fisiche) indipendentemente dall'effettiva percezione e con riferimento alla data di chiusura della società partecipata. Anche in tal caso si riscontra una differenza con il regime del consolidato fiscale, in questo si richiede che le società aderenti abbiano esercizi d'imposta coincidenti, obbligo che invece non si rinviene nella fattispecie oggetto di analisi. L'attribuzione del reddito avviene in proporzione alle rispettive quote di partecipazioni agli utili. Nella stessa misura si imputano altresì le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi della società partecipata, nonché i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati, tutte voci che possono essere poi scomputate dalle imposte dovute dai singoli soci. Per quanto attiene alle perdite prodotte durante l'efficacia dell'opzione, queste ricevono un trattamento parzialmente diverso, sono attribuite in proporzione alla quota di partecipazione alle perdite entro il limite delle rispettive quote del patrimonio netto contabile della società partecipata, determinato senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio. L'eventuale eccedenza, nonché le perdite antecedenti l'esercizio dell'opzione, possono essere scomputate unicamente dal reddito della partecipata.

Per quanto riguarda, invece, alla distribuzione degli utili e delle riserve di utili si deve scindere tra quelli prodotti ante-opzione, in tal caso normalmente imponibili - in misura diversa secondo quanto visto in precedenza, a seconda che il soggetto percettore sia una società di capitali oppure una persona fisica - da quelli conseguiti durante l'efficacia dell'opzione, che non parteciperanno alla formazione del reddito del socio avendovi già preso parte in precedenza. In base a quanto previsto nel D.M. all'art. 8, questa disposizione si applica anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi, purché rientrino tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1 del decreto, ossia società di capitali residenti (art. 73, lett. a) ovvero società non

residenti non assoggettate a ritenuta sugli utili. Sembra quindi non rilevare il fatto che il nuovo socio non possieda le percentuali di voto o di partecipazione agli utili indicate in precedenza. Analogamente, tale disposizione si ritiene estendibile anche nell'ambito della "piccola trasparenza".

Per quanto concerne, infine, al versamento degli acconti la società partecipata provvederà nel primo esercizio dell'opzione a versare l'acconto Ires che verrà poi imputato, e quindi scomputato dalle imposte dovute, dai singoli soci secondo la quota di partecipazione agli utili. Negli esercizi successivi tale onere non deve più essere assolto essendo tenuti unicamente i singoli soci a versare l'acconto ai fini Irpef. Il D.M. all'art. 9 precisa che in caso di mancato rinnovo dell'opzione gli acconti siano calcolati da ciascun soggetto assumendo come imposta del periodo quella teoricamente dovuta in assenza dell'opzione.

4.1.2. Disposizioni in materia di accertamento

Delineate sinteticamente le specifiche tecniche del regime della trasparenza fiscale e data la sostanziale analogia con la disciplina prevista per le società di persone, dal punto di vista processuale le considerazioni fatte nel secondo capitolo risultano di fatto estendibili anche nel caso di specie. Soprattutto perché il comma 10 dell'art. 115 del Tuir dispone l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 40, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, ossia il ricorso all'accertamento unico in ipotesi di rettifica della dichiarazione presentata dalla società partecipata. Di talché si rammenta che, nonostante non espressamente prevista, è ritenuta opportuna la notifica di tale accertamento non solo alla società, ma altresì ai singoli soci, in virtù anche del parere del Consiglio di Stato n. 68/1984. Questo soprattutto al fine di garantire il concreto esercizio del diritto di difesa del singolo soggetto, ricordando inoltre che il socio deve risultare destinatario anche di un accertamento individuale affinché l'Amministrazione finanziaria possa concretamente esigere il proprio credito. Da qui deriva una molteplicità di accertamenti, passibili ciascuno di autonoma impugnazione, con il rischio dell'instaurarsi di più giudizi che potrebbero concludersi con giudicati contrastanti. Queste in breve le problematiche che possono ravvisarsi anche nel caso in esame. Sennonché vi è una differenza di non poco rilievo tra le due tipologie societarie: nelle società di persone vige il principio personalistico e quindi si comprende l'immedesimazione della società

nei soci, con conseguente imputazione dei redditi da essa prodotti, considerando inoltre la mancanza di autonomia patrimoniale perfetta; nelle società di capitali, la società stessa è dotata di personalità giuridica e gode di autonomia patrimoniale perfetta, ossia è essa a rispondere con il proprio patrimonio delle obbligazioni sociali, non essendo coinvolti in tal senso i soci. Con l'esercizio della trasparenza fiscale la responsabilità di quest'ultimi si modifica notevolmente, mentre la società, ai sensi dell'art. 115, comma 8, diviene solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito e comunque esclusa in caso di omessa o parziale dichiarazione del reddito o di omesso o carente versamento dell'imposta da parte dei soci (art. 13 del D.M.). Significa, quindi, che la società risponde limitatamente ai casi in cui le rettifiche derivino da suoi errori nella determinazione del reddito complessivo, successivamente oggetto di imputazione per trasparenza.

I soci divengono quindi illimitatamente responsabili della gestione sociale e di tale modifica di regime ne risentono soprattutto i soci persone fisiche delle società di cui all'art. 116 del Tuir, una responsabilità quindi perfettamente allineata a quella prevista in ambito di società di persone. A differenza di queste ultime, però, in capo alla società partecipata permane la responsabilità sopra citata e quindi il rischio di essere chiamata a rispondere del mancato pagamento di uno dei soci, eventualità questa che dovrebbe essere debitamente considerata ai fini di una corretta e veritiera rappresentazione del risultato economico. A tal fine attenta dottrina[167] fa notare come si rilevi opportuno un accantonamento definito sulla base delle imposte dovute dai singoli soci sul reddito da partecipazione e su quello eventualmente rettificato dall'Agenzia delle Entrate a seguito di accertamento. Ciò porta con sé un'altra considerazione molto importante, con tale accantonamento si riduce il reddito complessivamente distribuito, soprattutto in virtù di un mancato diritto di rivalsa in capo alla società. Ecco allora che il socio responsabile che procede al regolare pagamento delle imposte si trova di fatto svantaggiato rispetto a quello che non vi provvederà, questo soprattutto in termini di minori utili distribuiti. Si deve altresì dire che se non espressamente previsto, il diritto di rivalsa dovrebbe comunque riconoscersi dato che la società partecipata si configura come responsabile

[167] MENTI F., Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2004, p. 441.

d'imposta ai sensi dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973. Sappiamo infatti che il responsabile, ossia colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa e non potrebbe essere diversamente, visto che altrimenti si violerebbe il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Vi è anche chi[168] ha sollevato delle perplessità circa la misura della responsabilità della partecipata, posto che il comma 8 dell'art. 115 si limita a collegare tale solidarietà all'obbligo di imputazione del reddito. Si deve inoltre considerare che i soci persone fisiche sono assoggettati all'Irpef e quindi l'attribuzione di un maggior reddito potrebbe comportare l'impiego di aliquote superiori. Da qui il dubbio se la società partecipata debba rispondere in concreto del debito del socio, che potrebbe altresì dipendere da altri redditi estranei, oppure del solo reddito accertato. Si deve subito dire che la circolare e il D.M. sono orientati certamente per quest'ultima ipotesi, in entrambi i casi (rispettivamente par. 2.16 e art. 13) si fa riferimento esplicito al reddito imputato per trasparenza, anche in virtù del fatto che solo così è ammissibile una determinazione oggettiva dell'eventuale accantonamento da effettuarsi in conto economico.

Fatta questa breve digressione si ritorna all'accertamento unitario precisando che, in linea con quanto disposto dal Consiglio di Stato, la stessa circolare n. 49/E sottolinea l'esigenza di notificarlo anche ai singoli soci, sia per garantire loro l'esperibilità di un'eventuale difesa, sia per rendere opponibile agli stessi la determinazione del maggior reddito. Detto questo ci si domanda come si attivi la responsabilità della società, posto che in qualsiasi caso sarà destinataria dell'accertamento unitario e che questo non risulti comunque sufficiente, essendo necessario, ai fini del perfezionamento, la notifica dell'accertamento individuale contenente la liquidazione del tributo. Una corrente dottrinale ritiene opportuna la notifica di quest'ultimo atto anche alla società "nella misura in cui rappresenta l'unico strumento per assicurare una definizione unitaria dei presupposti generici della responsabilità, sia in capo al responsabile (la società), sia nei riguardi del debitore principale (il socio)"[169]. In realtà, si deve dire che la prassi oramai consolidata è ben diversa. Innanzitutto, rispetto al passato, la società deve risultare destinataria di un atto impositivo adeguatamente motivato e ciò potrebbe avvenire

[168] CARINCI A., L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci; in "Rassegna tributaria", 1/2006, p. 198.
[169] CARINCI A., *op. cit*., p. 204.

mediante la notifica da parte del concessionario della cartella di pagamento, sulla base del ruolo a essa intestato, iscritto dall'ente impositore. Solo questa sequenza è ammissibile, non invece quella che vede la cartella notificata sulla base del ruolo intestato al socio, in questo caso infatti la società partecipata sarebbe destinataria di un mero atto di riscossione, senza conoscere le ragioni che ne hanno determinato la formazione. Entrambe le soluzioni appena menzionate, ossia notifica dell'accertamento individuale del socio ovvero della cartella di pagamento, garantiscono il possibile esercizio del diritto di difesa da parte della società partecipata. Si tratta come già detto di atti impositivi, indicanti le ragioni della maggior pretesa vantata dall'Amministrazione finanziaria, atti che possono essere autonomamente impugnati dalla stessa società trasparente in quanto ricompresi tra quelli dell'art. 19 del Decreto.

Fatta questa opportuna precisazione, dal punto di vista processuale si fa esplicito rimando alle conclusioni del secondo capitolo, infatti si ritengono assolutamente traslabili le considerazioni fatte in merito al ricorso del litisconsorzio necessario, necessità sancita dalla più volte menzionata sentenza della Suprema Corte n. 14815/2008. Inoltre, lo stesso istituto si ritiene applicabile anche nei casi in cui la controversia verta sulla sussistenza o meno dei requisiti (art. 115, commi 1 e 2 e art. 116, comma 1) per l'applicazione del regime della trasparenza fiscale. Si pensi al caso in cui la percentuale di diritti di voto o di partecipazione agli utili sfori i limiti fissati ovvero i ricavi superino la soglia prevista per il ricorso agli studi di settore. Nell'esercizio della partecipata in cui si verificano tali evenienze il reddito non sarà imputato per trasparenza, sarà invece essa stessa tenuta al regolare pagamento delle imposte. Non è detto però che questa constatazione dei fatti trovi concordi tutte le parti interessate, di talché si rivela necessaria una trattazione unitaria della controversia visto che comune è l'oggetto della stessa, ovvero il reddito. A ben vedere si tratta di un ragionamento analogo a quello già visto in tema di società di persone in cui l'istituto litisconsortile ricorre anche nei casi in cui in discussione sia la qualità del socio.

Da questa analisi è di immediata percezione come il rimando operato dall'art. 115, comma 10, del Tuir alle disposizioni in materia di società di persone sia in realtà troppo semplicistico. Il comma 8 della norma medesima introduce una responsabilità che nelle società personali assolutamente non si rinviene e che avrebbe meritato un'attenzione maggiore. Ancora una volta è merito della prassi dottrinale aver individuato una

possibile soluzione al problema che però non trova ancora riscontro nel dato normativo e forse sarebbe opportuna in tal senso qualche conferma da parte del legislatore. In attesa di chiarimenti, le soluzioni in precedenza descritte (notifica dell'accertamento individuale o della cartella di pagamento) risultano, allo stato attuale, entrambe molto opportune, perché in grado di rispondere ad una esigenza fondamentale: garantire alla società l'esperimento di una propria difesa in giudizio essendo chiamata a rispondere solidalmente con i propri soci.

4.2. Società tra professionisti

4.2.1. Evoluzione di tale tipologia societaria

È piuttosto controversa la storia delle società tra professionisti (Stp) e sembra essere finalmente giunta una svolta in tal senso.

L'analisi deve necessariamente avere inizio dalla legge n. 1815/1939 che all'art. 2 sanciva il divieto di esercizio delle cc. dd. "professioni protette"[170] mediante la costituzione di società, l'unica forma ammessa era quella dello studio associato. Negli anni questa disposizione è stata ritenuta da dottrina e giurisprudenza troppo rigida, seppur nata con l'apprezzabile finalità di tutelare la clientela di tali professionisti. Il rischio era infatti quello che la società rappresentasse un mero schermo per i soci stessi a danno della trasparenza e individuabilità delle specifiche responsabilità, senza considerare il rischio che i professionisti non fossero in realtà tali, ossia non abilitati all'esercizio dell'attività professionale. Per tale ragione la legge n. 266/1997 (c.d. Legge Bersani) all'art. 24, I comma, abroga la norma summenzionata, mentre il II comma rimanda all'emanazione di un successivo decreto – ad opera del Ministro di Grazia e Giustizia, di concerto con il ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato e, per quanto di competenza, con il ministro della Sanità - la definizione dei requisiti per l'esercizio in forma societaria di tali professioni. In realtà alla legge non è seguito il regolamento interministeriale e questo ha generato una certa confusione nella materia. A tal fine le pronunce giurisprudenziali rappresentano sempre un contributo molto importante, tra le quali si deve necessariamente rammentare quella del Tribunale di Milano datata 5 giugno 1999, la quale afferma che "anche nelle more dell'emanazione del regolamento […] può essere iscritta nel registro delle imprese la società di

[170] Si tratta di professioni per cui è richiesta l'iscrizione ad un specifico albo.

professionisti costituita in forma di società di persone e particolarmente di società semplice, poiché in tal caso resta garantita la responsabilità illimitata dei soci e, ove sia compresa nella denominazione della società, l'individuazione delle caratteristiche personali".

Conferma normativa in tal senso si è avuta solo a seguito del d. l. n. 223/2006 (convertito dalla legge n. 248/2006) al cui art. 2 si sancisce l'abrogazione del divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti. Per maggior garanzia si richiede che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale debba essere esclusivo, che il medesimo professionista non possa partecipare a più di una società e che la specifica prestazione debba essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità. È di immediata percezione come tutte le iniziali perplessità che aveva suscitato l'esercizio della professione in forma societaria siano state fugate mediante l'introduzione di questi requisiti. Si deve in realtà dire che tale risultato riprende in parte quanto elaborato in precedenza, in tema di società tra avvocati, mediante il d. lgs. n. 96/2001.

Il decreto legge conferma quindi il possibile esercizio della professione in forma societaria, ma limitando la possibilità alle sole fattispecie delle società personali. Questo innanzitutto garantisce la responsabilità illimitata del singolo professionista per le obbligazioni sociali, pur potendo giovare del beneficio di previa escussione del patrimonio della società, e per le obbligazioni derivanti dai propri incarichi professionali.

Alla data del 4 luglio 2006 (data di decorrenza del d. l. n. 223/2006) le strade concretamente percorribili sono quindi due: creazione di un'associazione professionale (equiparata alla società semplice ai sensi dell'art. 5, III comma, lett. c) del Tuir) oppure di una società di persone. Nel primo caso il reddito prodotto è di lavoro autonomo secondo quanto disposto dall'art. 53 del Tuir, quindi ai compensi corrisposti a tali società si applica la ritenuta a titolo d'acconto, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973; nel secondo caso è reddito d'impresa. Ad accomunare entrambe le fattispecie è il ricorso all'art. 5 del Tuir, ossia al principio di trasparenza nell'imputazione dei redditi prodotti in forma associata. Ecco allora che le considerazioni esposte nel secondo capitolo possono essere qui estese. L'anno 2006 ha rappresentato quindi una

tappa importante per le società tra professionisti, ma la disciplina di queste non ha ancora trovato un assetto stabile tanto che di recente sono state apportate ulteriori novità. Infatti, la legge n. 183/2011 (Legge di stabilità 2012), all'art. 10 ha introdotto disposizioni aggiuntive destinate ad arricchire ulteriormente la materia in commento. La lettura di tale norma deve avvenire in combinato con l'art. 9-*bis* del d. l. n. 1/2012 (Decreto Liberalizzazioni) convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012 n. 27. In primo piano sicuramente l'estensione dei modelli societari concretamente utilizzabili per l'esercizio di attività professionali, in aggiunta alle società di persone anche quelle di capitali, nonché le cooperative. Per quest'ultime è in particolare richiesto un numero di soci non inferiore a tre. Al IV comma dell'art. 10 viene descritto il contenuto dell'atto costitutivo di tali società, nello specifico deve indicare:

- l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci (la società non può esercitare attività differenti);
- l'ammissione come soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni. È inoltre consentito l'ingresso anche a cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea, purché in possesso di un titolo di studio abilitante, a tal fine si deve precisare che il Cup (Centro unitario permanente degli Ordini professionali), nell'informativa n. 3/2012, ha espresso alcune perplessità sulle modalità di formulazione della norma, focalizzandosi questa sul titolo di studio abilitante e non piuttosto sulla qualifica professionale riconosciuta per l'esercizio della professione, auspicando in tal senso una riformulazione. Si deve inoltre precisare che tra i soci possono esservi anche soggetti non professionisti, però soltanto per prestazioni tecniche o per finalità d'investimento. Quest'ultimo aspetto segna sicuramente uno spartiacque rispetto alla normativa precedente, posto che i soci di capitali erano assolutamente esclusi dall'assetto societario. Qui invece se ne ammette la partecipazione, fissando però dei limiti molto stringenti, si richiede infatti che il numero dei soci professionisti e la loro partecipazione al capitale sociale debba essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci. Il mancato rispetto di tale criterio costituisce, salvo che non si abbia provveduto a ristabilire la prevalenza nel termine di sei mesi, causa di

scioglimento della società e la sua successiva cancellazione dall'albo ad opera del consiglio dell'ordine o del collegio professionale;

- le regole di svolgimento dell'incarico professionale conferito alla società che deve essere eseguito esclusivamente dai soli soci professionisti, la designazione a tal fine può essere fatta dal cliente, in mancanza sarà la stessa società a comunicare all'interessato il nominativo del soggetto incaricato;
- la stipula di una polizza di assicurazione per i rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio della loro attività;
- le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato nel rispettivo albo con provvedimento definitivo.

Per quanto concerne alla denominazione sociale, questa deve in ogni caso contenere l'indicazione di società tra professionisti, non si esclude inoltre che questa possa essere costituita per l'esercizio di più attività professionali. È invece negata la possibilità che uno stesso socio prenda parte a più società di questo tipo. I soci professionisti sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta. È ammessa altresì la possibilità che il singolo professionista possa opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate.

Maggiori chiarimenti perverranno dall'emanazione del regolamento interministeriale così come previsto al comma 10 dell'art. 10. Restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della legge in commento.

4.2.2. Le associazioni professionali e le società tra professionisti nel contenzioso tributario

Ciò che rileva ai fini di questo scritto è come i professionisti, che esercitino la loro attività in forma associata, siano trattati nel contenzioso tributario. Tralasciando momentaneamente le recenti novità visto l'ancora poco definita disciplina, sicuramente delle riflessioni possono essere fatte in merito alle associazioni professionali e alle società tra professionisti nella forma di società di persone. Senza entrare nello specifico della disciplina, ciò che interessa è la modalità di imputazione del reddito prodotto in

forma associata che, come si è accennato in precedenza, segue il principio della trasparenza. Ecco allora che i redditi sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Il comma 2, dell'art. 5 del Tuir, indica le modalità di determinazione di tali quote presumendo che queste siano proporzionali al valore dei conferimenti, salvo non risultino determinate diversamente in un atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Tale previsione è parzialmente diversa in ipotesi di associazioni professionali, infatti al comma 3, lett. c) dell'articolo summenzionato, si prevede che l'atto o la scrittura possano essere redatti fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione. Posta questa precisazione, in tema di accertamento la norma di riferimento è sempre l'art. 40, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 che prescrive l'accertamento unitario in caso di rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni di cui all'art. 5 del Tuir. Ecco allora che ritornano le riflessioni già più volte fatte circa il necessario ricorso al litisconsorzio necessario. Senza soffermarci ancora una volta sul tema, si può citare a titolo esemplificativo la sentenza della Cassazione n. 11466 del 23 aprile 2009, in realtà forse la prima sul tema. In questa i giudici basano la propria decisione sulla riconducibilità delle società tra professionisti alla fattispecie delle società personali, tale per cui l'impugnazione dell'accertamento unitario ad opera di uno solo dei soci o della società fa sì che il giudice adito per primo ordini l'integrazione del contraddittorio. Proprio questo è mancato nel contenzioso in commento tanto che la Suprema Corte, pronunciando sul ricorso, ha cassato la sentenza impugnata e quella di primo grado, rinviando la causa davanti ad altra Sezione della Commissione tributaria provinciale.

Come si può notare le problematiche che si possono concretamente presentare sono quelle già più volte approfondite nel secondo capitolo, a tal fine si faccia riferimento a quanto in esso contenuto.

Per quanto attiene invece alle recenti novità e quindi alla possibilità di costituire Stp nella forma di società di capitali, considerazioni in merito ai profili processuali non possono essere espresse dato che deve ancora essere deciso il regime fiscale che queste seguiranno. Si attendono quindi maggiori dettagli dal regolamento interministeriale.

4.2.3. Una fattispecie particolare: la società tra avvocati

Sancita l'abrogazione dell'art. 2 della legge n. 1815/1939 ad opera della Legge Bersani (n. 266/1997) si è aperta la strada, pur in attesa di emanazione di apposito decreto, per l'esercizio dell'attività professionale in forma societaria. Il legislatore ha quindi elaborato una disciplina *ad hoc* per le società tra avvocati, il d. lgs. n. 96/2001, in attuazione della direttiva n. 98/5/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio Europeo. All'art. 16 si stabilisce che l'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente facendo ricorso a tale tipologia societaria, ossia alla società tra avvocati. In particolare, la società è regolata dalle norme contenute nel decreto legislativo e, per quanto non disposto, dalle norme in materia di società in nome collettivo (che a loro volta si fondano su quelle della società semplice). È inoltre richiesta l'iscrizione sia nel registro delle imprese, nell'apposita sezione relativa alle società tra professionisti con funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia, sia in una speciale sezione dell'albo degli avvocati. Si ricorda inoltre che tale società non è assoggettabile a fallimento.

Ai sensi dell'art. 17 la costituzione deve avvenire mediante atto pubblico o scrittura privata con sottoscrizioni autenticate dei contraenti e deve avere per oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci. L'art. 18 dispone il contenuto della ragione sociale che deve essere costituita dal nome e dal titolo professionale di tutti i soci ovvero di uno o più soci e deve contenere l'indicazione di società tra professionisti in forma abbreviata (Stp). All'art. 21 si prescrive il necessario possesso da parte di tutti i soci del titolo di avvocato, nonché la partecipazione ad una sola Stp.

Esposti molto brevemente alcuni dei tratti caratteristici di tali società, ai fini del nostro interesse rileva il contenuto dell'art. 26 nel quale si sancisce la responsabilità personale e illimitata del socio per l'attività professionale svolta in esecuzione dell'incarico. A garanzia del creditore/cliente anche la società con il proprio patrimonio. Si tratta di una disposizione particolare dato che normalmente nelle Snc ciascun socio è chiamato a rispondere illimitatamente per tutte le obbligazioni sociali, ai sensi dell'art. 2291 c.c. "Questa disciplina però può giustificarsi in quanto, rispetto all'attività professionale svolta da ciascun socio, non vi potrebbe essere un sistematico controllo degli altri, tale da poter ragionevolmente prevenire comportamenti dannosi e l'esigenza di tutela

dell'affidamento dei terzi è soddisfatta dalla previsione in via legislativa di questo regime"[171].

In aggiunta alla responsabilità sopra citata, vi è quella personale e solidale per le obbligazioni sociali non scaturenti dall'attività professionale, senza che eventuali patti contrari abbiano effetto nei confronti dei terzi (permane in capo al socio il beneficio di previa escussione del patrimonio societario).

Per quanto attiene alle regole fiscali, il decreto legislativo non prescrive nulla e questo ha creato non pochi problemi dato che se si decidesse di applicare le norme delle Snc il reddito generato sarebbe qualificato come d'impresa, entrando in contrasto con la natura professionale dell'attività che farebbe propendere, invece, per la natura di reddito di lavoro autonomo. Proprio su queste due fattispecie la dottrina si è sensibilmente divisa, parte di questa riteneva più opportuna la seconda qualificazione garantendo così una certa omogeneità con l'esercizio della professione in forma individuale. Conferma in tal senso si è avuta a seguito della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 118 del 28 maggio 2003, volta a fornire risposta ad un'istanza di interpello in cui si chiedeva di conoscere la corretta natura dei redditi prodotti da una società tra avvocati. L'Amministrazione finanziaria ha posto l'attenzione in modo particolare su due aspetti: sulla speciale natura dell'oggetto sociale e sul carattere professionale e personale della prestazione di assistenza legale. Ha in particolare affermato che "il rinvio alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta". La risoluzione ha avuto quindi il pregio di chiarire definitivamente la qualificazione dei redditi prodotti come redditi di lavoro autonomo, sopperendo all'iniziale vuoto del decreto legislativo.

Classificata la natura, ora si tratta di capire come il reddito venga successivamente tassato e in tal senso si fa ricorso ancora una volta all'art. 5 del Tuir. In realtà nella classificazione proposta dalla norma non si rinviene un riferimento esplicito alla società tra avvocati, ma dato il carattere prettamente personale della professione svolta si ritiene che si possa procedere per analogia con quanto previsto per le società di persone. Come

[171] SCHIAVOLIN R., Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi, in "Rivista di diritto tributario", 1/2001, p. 1013.

sempre la lettura dell'art. 5 del Tuir è accompagnata da quella dell'art. 40, II comma, del D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto concerne i profili processuali, la norma di riferimento risulta essere il IV comma dell'art. 26 del decreto, il quale sembra sancire un principio nuovo nel suo genere. Si stabilisce infatti che la sentenza pronunciata nei confronti della società fa stato ed è efficace anche nei confronti del socio o dei soci incaricati ovvero dei soci illimitatamente responsabili, i quali possono intervenire nel giudizio e possono impugnare la sentenza. Da un lato sembra quindi individuare una sorta d'identità tra la società e i soci, dall'altro, facendo riferimento alle normali disposizioni civilistiche, si deve ritenere che nessuna sentenza possa produrre i suoi effetti su chi non abbia concretamente preso parte al giudizio. Ecco allora che, con una formula non proprio chiara, l'articolo sembra prescrivere il litisconsorzio necessario[172] nelle ipotesi *ex* art. 40 D.P.R. n. 600/1973.

Così interpretando la norma si rinverrebbe una certa uniformità di disciplina con quella più generale concernente le Stp. In realtà il confine tra le due fattispecie è piuttosto labile e nonostante l'una sia una sottocategoria dell'altra, proprio da quest'ultima la società tra professionisti ha colto molti dei suoi caratteri. Si è trattata quindi di un'influenza reciproca che ci permette a maggior ragione di confermare per entrambe il ricorso all'istituto litisconsortile ove necessario.

Si ricorda infine che le novità introdotte a seguito della Legge di stabilità 2012, nonché del Decreto Liberalizzazioni, sono estese anche alle società tra avvocati.

4.3. Società di fatto

"Se due o più soggetti intraprendono in comune per fatti concludenti un'attività d'impresa, si avrà una società di fatto indipendentemente dall'effettiva intenzione dei partecipanti. Alla società di fatto si applica la disciplina della società in nome collettivo non registrata […] o quella della società semplice, a seconda che l'impresa esercitata in comune sia o no commerciale"[173]. Quanto appena esposto è frutto di elaborazioni

[172] In tal senso si veda FICARI V., Società tra professionisti, accertamento e litisconsorzio necessario, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 11/2009, p. 975.

[173] ALLEGRI V., CALVOSA L., CERRAI A., D'ALESSANDRO F., FORTUNATO S., GRIPPO G., MAFFEI ALBERTI A., MANGINI V., PARTESOTTI G., PIRAS A., SCOGNAMIGLIO G., VOLPE PUTZOLU G., ZANARONE G., Diritto commerciale, Bologna, Monduzzi Editore, 2007, p. 69.

dottrinali, non si rinviene infatti nel codice civile una disposizione *ad hoc* per le società di fatto.

Nel Tuir la norma di riferimento è ancora una volta l'art. 5, in particolare il comma 3, lett. b) e il reddito da esse prodotto è perciò d'impresa. Di qui l'immediato rinvio all'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 e la necessità del ricorso al litisconsorzio necessario ove oggetto della controversia sia il maggior reddito rettificato in capo alla società e, quindi, *pro quota* ai soci. Qui ancor più che nelle normali società di persone risulta difficoltoso attestare la qualifica del soggetto, posto che non esiste alcun contratto scritto. La stessa individuazione della società di fatto appare molto spesso complicata visto che i criteri utilizzati ai fini tributari differiscono da quelli impiegati nel diritto privato, infatti in quest'ultimo caso l'esigenza è quella di tutelare l'affidamento senza colpa dei terzi basato sul comportamento dei soci che, perciò, si assumono il rischio relativo; mentre nei rapporti di diritto tributario l'esigenza è quella di verificare l'esistenza dei presupposti per applicare norme impositive, sicché è necessario accertare l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi del vincolo sociale[174].

Si tratta, come si può notare, di un terreno molto difficoltoso che ogni volta assume caratteri e sembianze differenti. Sta nel giudice la capacità di enfatizzare gli elementi eventualmente presuntivi, significativa in tal senso appare essere la sentenza n. 29437/2008 della Corte di Cassazione. Materia del contendere proprio la ritenuta sussistenza di un vincolo societario tra due soggetti tale da legittimare l'Amministrazione finanziaria a notificare un maggior reddito in capo a questi. Tale accertamento viene impugnato dal presunto socio di fatto che contesta proprio tale qualifica. In primo e secondo grado le Commissioni accolgono il suo ricorso, ma tale orientamento non trova conforto nella pronuncia della Suprema Corte che ribalta le sorti dell'intero giudizio. La decisione della Cassazione fa tesoro di precedenti esperienze giurisprudenziali confermando in tal senso l'orientamento già intrapreso in passato in materia di società di fatto. Innanzitutto ribadisce la necessità di far riferimento al contenuto dell'art. 2247 c.c. (intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro e conferimento a tal fine dei necessari beni e servizi) e non a quello dell'art. 2082 c.c. relativo ai requisiti imprenditoriali dell'abitualità,

[174] Sentenza della Cassazione, n. 27775 del 16 dicembre 2005.

sistematicità e continuità dell'attività, posto che ai fini delle imposte sui redditi rileva unicamente l'esercizio di un'attività commerciale, anche in maniera occasionale.

Fatto questo opportuno richiamo, due sono gli elementi considerati dalla Corte fondamentali: l'esteriorizzazione nei rapporti esterni del vincolo sociale[175], quale indice rivelatore della reale esistenza della società[176]; l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi del vincolo sociale (non essendo sufficiente la mera apparenza)[177], che l'Amministrazione può provare anche in via presuntiva.

In conclusione, quindi, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'effettività della società di fatto, potendo addurre a tal fine anche delle semplici presunzioni, spettando poi al contribuente l'onere della prova contraria.

La sentenza appare quindi molto importante, perché ribadisce ancora una volta quali debbano essere i criteri identificativi da assumere a riferimento per le società di fatto, ma lo è pure per aver sancito anche per questa fattispecie societaria il necessario ricorso al litisconsorzio necessario in ipotesi di rettifica di maggior reddito in capo alla società.

Un aspetto risulta essere di particolare interesse. Come si è detto già all'inizio, il presunto socio ha impugnato l'accertamento contestando proprio tale qualifica. Nello specifico la Cassazione ha ritenuto che tale questione debba essere affrontata dal giudice di merito, non richiedendo l'integrazione del contraddittorio, posto che risulta pregiudiziale all'esistenza stessa della società di fatto. Solo ove si verifichi tale circostanza, e quindi il socio sia veramente tale, sorge l'obbligo in capo al giudice di invitare al contraddittorio le altre parti interessate. Se ad una prima lettura potrebbe stonare con quanto visto in materia di società di persone, dove anche nel caso in cui sia in discussione la qualità di socio si deve ricorrere comunque all'istituto litisconsortile, perché l'eventuale disconoscimento porterebbe ad una diversa ripartizione del maggior reddito, qui invece la situazione seppur analoga presenta una base di partenza molto diversa tale da richiedere un apprezzamento a sé stante e precedente.

Ecco allora che la sentenza n. 29437/2008, che si è deciso di assumere a titolo esemplificativo, racchiude l'essenza delle questioni inerenti le società di fatto.

[175] Sentenza della Cassazione, n. 10695 del 29 ottobre 1997.
[176] Sentenza della Cassazione, n. 27088 del 13 novembre 2008.
[177] Sentenza della Cassazione, n. 27775 del 16 dicembre 2005.

4.4. Impresa familiare

Anche l'impresa familiare trova spazio tra i soggetti di cui all'art. 5 del Tuir, in particolare al comma 4. Si ricorda a tal fine quelle che sono le norme per essa previste soprattutto volte ad evitare lo *splitting* degli utili, pratica utilizzata molto spesso in passato e volta a destinare in maniera strategica i redditi ai componenti familiari soggetti a minori aliquote Irpef, scontando così una minor tassazione complessiva. A tal fine si prescrive che i redditi prodotti dall'impresa familiare debbano essere imputati per un ammontare pari almeno al 51% all'imprenditore, la restante parte, invece, a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. A tal fine devono essere rispettate le seguenti condizioni: i familiari partecipanti devono risultare nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti; la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve recare le quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta; ciascun familiare deve attestare, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

Anche per questi risulta applicabile l'art. 40, II comma, del D.P.R. n. 600/1973 e di conseguenza il litisconsorzio necessario.

CONCLUSIONI

Giunti al termine di questo scritto si rivelano necessarie alcune considerazioni. L'impostazione della disamina del litisconsorzio parte innanzitutto da un inquadramento dal punto di vista giuridico dell'istituto tributario, letto in funzione di quello processualcivilistico, riconoscendogli poi una natura assolutamente speciale e distinta rispetto alla fattispecie della solidarietà tributaria. Emersi quindi gli effetti positivi di questo istituto, in termini di speditezza, economia processuale e mancata contraddittorietà nei giudizi, si è spostata l'attenzione sulla concreta applicabilità del litisconsorzio, posto che in un primo momento pochi erano i riscontri in tal senso. All'inizio, infatti, nonostante si fosse ravvisata la necessità di dotare anche il contenzioso tributario di un istituto simile a quello disciplinato all'art. 102 c.p.c., l'art. 14 del Decreto rimaneva perlopiù lettera morta e si prospettava solo l'astratta possibilità di un suo ricorso effettivo. D'altro canto però la dottrina ha cercato di trovare un senso alla disposizione in commento, provando a coniugarla con le norme in materia di accertamento e, a sostegno del lavoro realizzato dalla prassi, anche la giurisprudenza che nel caso di specie ha sicuramente giocato il ruolo da protagonista. Dopo la prima sentenza n. 1052/2007, la quale ha sicuramente destato molte perplessità prevedendo il litisconsorzio in materia di solidarietà tributaria, ma ha avuto il pregio di aver definito due concetti di notevole rilievo, quali l'oggetto del ricorso e il significato d'inscindibilità, vi è sicuramente la n. 14815/2008 che ha consacrato una volta per tutte il ricorso all'istituto litisconsortile in tema di società di persone. Ecco allora che il combinato dato da accertamento unitario (art. 40 D.P.R. n. 600/1973) e dal concetto di pregiudizialità-continenza, tra reddito della società e quello del singolo socio, risulta essere la premessa giustificatrice della necessità a che il giudizio si realizzi a contraddittorio integro. Di qui la problematica inerente la notifica o meno dell'accertamento unitario al socio che abbiamo visto risolversi in senso positivo, violando, viceversa, il diritto di difesa del singolo *ex* art. 24 Cost. Anche il rischio della molteplicità di processi aventi ad oggetto lo stesso provvedimento è stato superato derogando esplicitamente al contenuto dell'art. 5 del d. lgs. n. 218/1997 che sancisce l'inderogabilità della competenza territoriale delle commissioni tributarie. La stessa giurisprudenza riconosce nell'integrità del contraddittorio (art. 111 Cost., II comma) una garanzia del giusto del processo, tale da giustificare la riunione delle cause presso il

giudice preventivamente adito. Come si vede il principio cardine del litisconsorzio necessario è la presenza di tutti i soggetti interessati e quindi della società e dei soci, tanto che la mancata chiamata in causa ha un effetto tranciante circa la validità della pronuncia espressa. Se questo risulta condivisibile, inaspettato si è rivelato essere l'effetto prodotto dalla sentenza n. 14815 per tutti i processi ancora in essere, determinando nei fatti la rimessione della causa al giudice di *prime cure*, comportando un'assoluta lungaggine dei tempi. Ecco allora che alla luce di queste conseguenze la Suprema Corte ha affinato le proprie conclusioni, prescrivendo ove possibile la riunione (art. 29 del Decreto). La sentenza più volte menzionata ha quindi il pregio di aver portato ordine in una materia molto delicata, soprattutto sotto il profilo processuale. Gli effetti benefici non si sono però limitati all'ambito delle società di persone, infatti subito si è riscontrato un possibile ricorso nel consolidato nazionale. Si tratta ancora una volta di una fattispecie molto articolata, soprattutto sotto il profilo dei rapporti tra consolidante e consolidata, in virtù anche del recente riconoscimento del gruppo di imprese dal punto di vista fiscale. Si è riscontrato un notevole percorso evolutivo, soprattutto della disciplina che ha conosciuto diverse modifiche di cui la più importante ha riguardato il regime della responsabilità dei vari soggetti appartenenti al gruppo, sul quale sono state poi modellate *ad hoc* le modalità di accertamento. In prima battuta il doppio livello accertativo consolidante-consolidata aveva destato non pochi problemi, soprattutto di gestione del contenzioso senza poi considerare il raddoppio degli sforzi da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si era percepita perciò l'inadeguatezza del sistema e la necessità di farvi fronte mediante una modifica legislativa. A tale risultato vi ha provveduto il d.l. n. 78/2010 successivamente convertito nella legge n. 122/2010 che ha sostanzialmente fatto propri i principi cardine dell'accertamento in tema di società personali. Posta la già ovvia connessione tra reddito consolidato e quello delle singole consolidate, l'elemento di chiusura è stata la previsione dell'art. 40-*bis* nel D.P.R. n. 600/1973, disciplinante l'accertamento unitario nell'ambito del consolidato nazionale, nonché l'esplicita qualifica di litisconsorti necessari per le società consolidante-consolidata. Una netta semplificazione dell'*iter* accertativo seguito interamente e unitariamente dall'ufficio competente alla data in cui è presentata la dichiarazione. Anche la previsione di un'apposita istanza per l'utilizzo delle perdite in compensazione dei maggiori imponibili ha rappresentato un notevole passo avanti,

perché permette la sterilizzazione dei risultati relativi agli esercizi successivi. Tutte novità i cui riflessi sono stati assolutamente positivi e dimostrano l'intento del legislatore di affinare quanto più possibile la disciplina, consentendo una gestione più agevole del contenzioso anche in realtà così complesse.

Analizzato anche il consolidato fiscale, l'attenzione è stata poi rivolta a tutte quelle fattispecie che presentano caratteristiche similari alle società di persone ed è noto come queste si distinguano per il principio della trasparenza. Ecco allora che nel panorama societario si possono rinvenire situazioni similari, pur poi presentando caratteri propri. In prima battuta si è rivolto lo sguardo alle società di capitali o a ristretta base societaria che optano per la trasparenza fiscale. Queste, a differenza delle società personali, presentano un aspetto peculiare, infatti la partecipata è dotata di personalità giuridica e l'art. 115, comma 8, prescrive per essa una responsabilità solidale con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito. Si tratta di un fattore caratterizzante che non sembra essere stato colto dal legislatore che al comma successivo fa solo esplicito rimando al contenuto dell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973. Si sono poste così alcune questioni di rilievo, si ricordi a titolo esemplificativo quella inerente le modalità di attivazione della responsabilità della partecipata. Ancora una volta è merito della dottrina aver individuato una prassi idonea che ad oggi non trova però ancora conferma nel dato normativo.

Le società di capitali appena analizzate sono solo una delle varie tipologie societarie per le quali vige il principio della trasparenza, si devono menzionare altresì le società tra professionisti (Stp), all'interno delle quali si rinviene la particolare fattispecie delle società tra avvocati, le associazioni professionali, le società di fatto e le imprese familiari. Anche a queste si sono estese le medesime considerazioni fatte in merito alle società di persone.

Come si può vedere nel tempo il campo di applicazione del litisconsorzio necessario si è notevolmente esteso, mentre all'inizio la norma era concepita solo teoricamente, dottrina e giurisprudenza hanno fatto sì che se ne conoscesse un effettivo impiego. L'*input* da esse fornito ha quindi permesso di riconoscerne il ricorso in tutte le varie ipotesi summenzionate, si è trattato però di un percorso in salita soprattutto volto a superare la diffidenza che ormai si era consolidata sull'istituto in commento.

Nel corso dello scritto si sono altresì valutati eventuali affinamenti che potrebbero essere apportati alle norme oggi esistenti, nascono perlopiù da quello che è il dato reale e quindi dall'applicazione in concreto delle norme. Si è infatti detto più volte che se una disposizione appare ineccepibile nel suo contenuto, diverso è poi l'effetto che oggettivamente si verifica nei casi concreti. Se quindi risulta difficile per il legislatore cogliere tutte le questioni più critiche, ancora una volta spetterà a prassi e giurisprudenza il compito di definire condotte e prassi in grado di superare eventuali *empasse*. Si presume che nel futuro prossimo l'attenzione sarà posta sulle novità introdotte in tema di società tra professionisti e su come verrà modulato l'accertamento per queste.

Come si può notare il percorso del litisconsorzio necessario iniziato nel 1992 ha attraversato varie fasi fino al traguardo raggiunto nel 2008, è proprio da quell'anno che l'istituto si è affermato nel contesto processualtributario.

Si è voluto ricostruire l'evoluzione conosciuta dal litisconsorzio, cercando di approfondire quanto più possibile la tematica corredandola non solo degli approfondimenti dottrinali e degli interventi della prassi, ma soprattutto con pronunce giurisprudenziali. Si auspica quindi di aver reso quanto più chiara possibile la comprensione dell'argomento, avendo ogni volta sottolineato le motivazioni che hanno giustificato/auspicato le modifiche intervenute.

BIBLIOGRAFIA

Libri:

- AMBROSETTI M., Il ricorso nel diritto tributario, Padova, Cedam, 1999;
- 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 nuovo contenzioso tributario, Torino, Utet, 1993;
- 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;
- CURAMI G., Il processo tributario, Torino, G. Giappichelli Editore, 1998;
- D'ANGELO A., D'ANGELO B., Manuale del nuovo processo tributario con rassegna di giurisprudenza, Padova, Cedam, 1994;
- DELL'ANNO R., Il processo tributario, Torino, G. Giappichelli Editore, 1997;
- DELLADIO C., JANNACONE M., Professionisti e fisco, Milano, Il Sole 24 Ore, 2011;

- DRIGANI O., LUNELLI R., Guida al nuovo processo tributario, Milano, Ipsoa, 1996;
- FINOCCHIARO F., FINOCCHIARO M., Commentario al nuovo contenzioso tributario, Milano, Giuffré Editore, 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, Giuffré Editore, 1997;
- ALLEGRI V., CALVOSA L., CERRAI A., D'ALESSANDRO F., FORTUNATO S., GRIPPO G., MAFFEI ALBERTI A., MANGINI V., PARTESOTTI G., PIRAS A., SCOGNAMIGLIO G., VOLPE PUTZOLU G., ZANARONE G., Diritto commerciale, Bologna, Monduzzi Editore, 2007;
- PACE F., Il contenzioso in materia d'imposte dirette, Milano, Giuffré Editore, 2002;
- PROTETTI' E., La riforma del contenzioso tributario, Milano, Giuffré Editore, 1999;
- 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:

- ACCORDINO P., FERLAZZO NATOLI L., Recenti orientamenti in tema di solidarietà tributaria. Aspettando le Sezioni Unite della Cassazione, in "il fisco", 27/2003, fascicolo 1;
- AIUDI B., Litisconsorzio e unitarietà dell'accertamento, in "Bollettino Tributario", 19/1996;
- ALBERICI D., Società di fatto ai fini fiscali, più facile provarne l'esistenza, in "Italia Oggi", 23/12/2008;
- ALBERTINI F. V., In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di Cassazione, in "Giurisprudenza Italiana", giugno 2007;
- ALLEGRETTI N., Il litisconsorzio e l'intervento nel nuovo processo tributario, in "il fisco", 25/1993;
- ALTIERI E., Accertamento nei confronti di società di persone e soci nel processo tributario. Litisconsorzio necessario?, in "il fisco", 5/2003, fascicolo 1;
- ANTICO G., FUSCONI V., Attività di accertamento nei confronti delle società di persone e nei confronti dei soci, in "il fisco", 36/2003, fascicolo 1;
- APICE V., Le regole del processo civile applicate nel processo tributario, in "il fisco", 40/2001;
- AZZONI V., Le parti e il litisconsorzio necessario nel nuovo processo tributario, in "il fisco", 23/1996;
- AZZONI V., Il litisconsorzio necessario nel rito tributario, in "Bollettino tributario", 23/2009;
- BAFILE C., Alcune osservazioni sulla pluralità soggettiva e sulla società di persone, in "Rivista di diritto tributario", 2/1993;
- BARONE F., Commento – Decreto Legge 24 gennaio 2012 – Società tra professionisti, in "Guida Normativa", 63/2012;

- BASILAVECCHIA M., Inutile la sospensione dei giudizi dipendenti dall'accertamento unitario, in "Corriere Tributario", 26/2002;
- BASILAVECCHIA M., Effettività e relatività del giudizio unitario, in "Dialoghi tributari", 6/2008;
- BASILAVECCHIA M., L'accertamento unitario trova un assetto stabile, in "Corriere Tributario", 28/2008;
- BASILAVECCHIA M., Riflessi processuali nel consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 37/2010;
- BAVA F., BUSSO D., PISONI P., La trasparenza fiscale tra società di capitali, in "il fisco", 38/2004, fascicolo 1;
- BAVA F., BUSSO D., PISONI P., Rapporti tra il consolidato fiscale ed il regime di trasparenza e le altre tipologie di soggetti esclusi dalla tassazione consolidata, in "il fisco", 33/2005, fascicolo 1;
- BELLE' B., Cause inscindibili e cosa giudicata formale, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 1/2003;
- BIANCHI L., La solidarietà tributaria tra nuovi orientamenti della Cassazione e antichi problemi sostanziali, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2008;
- BODRITO A., Note critiche sull'inammissibilità dell'impugnazione cumulativa con ricorso collettivo, in "Rivista di giurisprudenza tributaria", 10/2010;
- BROCCHETTA A.P., Azioni collettive e processo tributario, ultimi orientamenti della giurisprudenza di legittimità, in "il fisco", 10/2011, fascicolo 1;
- BRUZZONE M., Notifica di atti tributari a coobbligati solidali e litisconsorzio nel processo, in "Corriere Tributario", 38/2007;
- BUSCEMA A., Litisconsorzio ed intervento nel nuovo processo tributario alla luce della circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, in "il fisco", 22/1996;
- BUSCEMA A., Ultimi orientamenti in tema di intervento nel processo tributario, in "il fisco", 44/2004, fascicolo1;

- BUSCEMA A., Sulle vicende processuali concernenti la società di persone e i soci, in "il fisco", 33/2005, fascicolo 1;
- CAFISSI L., MACARIO E., REGA A., Il consolidato nazionale, profili dichiarativi, in "il fisco", 28/2005, fascicolo 1;
- CAPOLUPO S., Il socio può contestare l'accertamento definitivo della società personale, in "il fisco", 16/2001;
- CAPOLUPO S., Ancora sulla tassazione per trasparenza, in "il fisco", 4/2004, fascicolo 1;
- CAPOLUPO S., Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione, in "il fisco", 26/2008, fascicolo 1;
- CAPUTO D., L'intervento volontario nel processo tributario, in "il fisco", 3/2001;
- CARINCI A., L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci; in "Rassegna tributaria", 1/2006;
- CAROBELLO A., Sul litisconsorzio necessario nel processo tributario. Cause inscindibili e rapporti plurisoggettivi nell'analisi di giurisprudenza e dottrina, in "il fisco", 45/2005, fascicolo 1;
- CARPENTIERI L., Dalla supersolidarietà alla supersolidarietà alla rovescia: a quando il buonsenso?, in "Rassegna tributaria", 3/1994;
- CARRIROLO F., Controlli fiscali e consolidato nazionale. Ipotesi di lavoro, in "il fisco", 8/2005, fascicolo 1;
- CARRIROLO F., Il consolidato fiscale, ipotesi di interruzione e prosecuzione dell'opzione, in "il fisco", 17/2009, fascicolo 1;
- CASTALDI L., L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, in "Rassegna tributaria", 5/2010;
- CENTORE P., Chiusura liti: processi verbali di constatazione a carico di società di persone, in "Corriere Tributario", 10/1995;

- CISSELLO A., Riforma del processo civile e contenzioso tributario: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in "il fisco", 15/2010, fascicolo 2;
- CISSELLO A., Novità in tema di accertamento, riscossione e contenzioso, in "il fisco", 24/2010, fascicolo 2;
- CISSELLO A., GASPARRINO F., Responsabilità tributaria dei soci accomandanti e dei soci di società di capitali, in "il fisco", 31/2010, fascicolo 2;
- COBAU O., La solidarietà passiva nella riscossione delle imposte, applicabilità dell'art. 1306, 2° comma, cod. civ., nell'ambito tributario, in "Bollettino Tributario", 10/1990;
- COLLI VIGNARELLI A., Aspetti essenziali del processo tributario, in "Rassegna tributaria", 3/1997;
- COMASCHI E., Ancora incerto l'ambito applicativo del litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2007;
- COMASCHI E., Dal litisconsorzio necessario al perseguimento della giusta imposizione: una pronuncia a sorpresa delle sezioni unite, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2007;
- COMELLA A., La solidarietà tributaria: imposta di registro ed Invim, in "Rivista di diritto tributario", 2/1992;
- COPPA D., Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario, in "Rassegna tributaria", 2/2008;
- D'ABRUZZO G., Il consolidato fiscale nazionale, nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate, in "Bollettino tributario", 5/2010;
- D'ABRUZZO G., La rettifica dei costi in operazioni tra società consolidate: simmetria dei valori imponibili e neutralità dell'accertamento, in "Bollettino tributario", 19/2010;
- D'ABRUZZO G., Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato fiscale, in "Bollettino tributario", 22/2010;

- D'AGOSTINO D., Modifiche normative e snellimento delle procedure, in "il fisco", 21/2006, fascicolo 1;
- D'ASTA F., LANDI T., Riflessioni sulla personalità giuridica delle società di capitali nell'ottica del regime di trasparenza fiscale, in "il fisco", 31/2004, fascicolo 1;
- D'AYALA VALVA F., Brevi riflessioni sullo stato della giustizia tributaria, in "il fisco", 10/2005, fascicolo 1;
- D'AYALA VALVA F., Il "nuovo processo tributario" in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni, in "il fisco", 31/2006, fascicolo 1;
- DAMI F., Razionalizzata la disciplina dell'accertamento del consolidato, in "Corriere Tributario", 33/2010;
- DAVINI F., Le sezioni unite della Cassazione si pronunciano sui problemi attinenti alla solidarietà tributaria, in "Diritto e pratica tributaria", 2/1992;
- DE MARCO S., Il principio di trasparenza per le società di capitali: dubbi su soggettività giuridica e responsabilità, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2008;
- DE MITA E., La Cassazione forza sui vincoli di solidarietà, in "Il Sole 24 Ore", 8 aprile 2007;
- DEL VAGLIO M., Il litisconsorzio necessario nelle liti catastali, in "Rivista di giurisprudenza tributaria", 3/2010;
- DENARO M., L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale, in "il fisco", 26/2009, fascicolo 1;
- DEZZANI F., DEZZANI L., La tassazione per trasparenza delle società di capitali, in "il fisco", 21/2004, fascicolo 1;
- DI SIENA M., Profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis DPR n. 600/1973, in "Rivista di diritto tributario", 11/2010;

- FALSITTA G., Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in "Rivista di diritto tributario", 2/2007;
- FARRI F., Profili processuali in materia di rapporti di sostituzione tributaria, in "Rassegna tributaria", 1/2011;
- FERLAZZO NATOLI L., ACCORDINO P., Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario, in "il fisco", 7/2007, fascicolo 1;
- FICARI V., La società fra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione, in "Rassegna tributaria", 3/2002;
- FICARI V., Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria, in "Rassegna tributaria", 5/2005;
- FICARI V., L'evoluzione delle vicende processuali dei rapporti tra soci e società trasparenti, in "Rassegna tributaria", 2/2007;
- FICARI V., Società tra professionisti, accertamento e litisconsorzio necessario, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 11/2009;
- FLESSATI B., L'accertamento unitario dei redditi prodotti dalla società di persone e dal socio, in "Bollettino Tributario", 1/2003;
- FRASCA R., Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007 con riguardo alle controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società), in "Rivista di diritto tributario", 2/2008;
- GAFFURI G., Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale, in "Corriere Tributario", 37/2010;
- GALEA P., Legittimità degli accertamenti in capo ai soci delle società di capitali a ristretta base azionaria, in "il fisco", 45/2001;
- GASTALDO A., La solidarietà processuale, in "Diritto e pratica tributaria", 2/1996;

- GAVELLI G., SCOZZOLI C., Esercizio della professione in forma societaria: lo "Stato dell'arte" e le possibili evoluzioni, in "il fisco", 48/1998;
- GENISE A.A., Il litisconsorzio tributario, in "il fisco", 21/2011, fascicolo 1;
- GIOLO A., Il litisconsorzio necessario nel processo tributario in attesa delle Sezioni Unite, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2006;
- GLENDI C., Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 3/2007;
- GLENDI C., Rapporti tra le regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario, in "Corriere Tributario", 38/2007;
- GLENDI C., Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 11/2008;
- GRANELLI A.E., Situazioni fiscali plurisoggettive e contenzioso tributario, in "Bollettino Tributario", 1979;
- IANNACCONE A., Società di persone e litisconsorzio necessario, in "il fisco", n. 32/2009, fascicolo 1;
- IAVAGNILIO M., La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2011;
- IORI M., ZAMPICCOLI M., Il punto sulle società tra professionisti, in "Guida alla contabilità e bilancio", 6/2012;
- IZZI G., Brevi note in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, in "Rivista di diritto tributario", 1/1993;
- LOSCIALPO L., SETTEMBRE D., La disciplina dell'accertamento e della responsabilità della società partecipata e dei soci nell'ambito del regime di trasparenza delle società di capitali. Spunti di riflessione, in "il fisco", 6/2005, fascicolo 1;
- LUPI R., Debiti fiscali della società di persone e responsabilità dei soci, in "Dialoghi di Diritto Tributario", 1/2006;

- LUPI R., Responsabilità di soci per debiti della società personale, tra accertamento, avviso di mora e iscrizione a ruolo (una vittoria di Pirro), in "Dialoghi di Diritto Tributario", 11/2007;
- LUPI R., Rettifiche del reddito delle società di persone e unitarietà del giudizio, in "Dialoghi tributari", 6/2008;
- LUPI R., Uno strumento inutilmente pretenzioso rispetto agli obiettivi, in "Dialoghi Tributari", 1/2010;
- MARCHESELLI A., Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 12/2007;
- MARONGIU G., La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2004;
- MARONGIU G., MARONGIU D., Il consolidato fiscale domestico nello "schema di decreto" fra proposte di disciplina generale e dubbi di costituzionalità in tema di responsabilità solidale, in "il fisco", 41/2003, fascicolo 1;
- MENTI F., Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2004;
- MERCATALI A., La nuova normativa sul contenzioso tributario, riflessioni "a caldo" sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente, in "Rivista di diritto tributario", 1/1993;
- MERCATALI A., Accertamento di maggiori redditi in capo a società di persone: efficacia ed effetti processuali e sostanziali nei confronti del reddito da partecipazione dei soci, in "Bollettino Tributario", 18/2004;
- MESSINA M.S., Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito, in "Corriere Tributario", 41/2009;
- MONTI A., La disciplina dei "rapporti interni" tra coobbligati solidali in via paritaria, in "Rassegna tributaria", 1988;

- MUSCARA' S., L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e i primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso, in "Rivista di diritto tributario", 1/2011;
- NAPOLITANO F., Rimessa alle Sezioni Unite la decisione sul litisconsorzio in caso di solidarietà passiva, in "Corriere Tributario", 12/2006;
- NAPOLITANO M., Avvisi di accertamento da annullare nelle società di capitali a ristretta base azionaria, in "il fisco", 28/2001;
- NASTRI L., Solidarietà tra condebitori, in "il fisco", 26/1995;
- NOBILE L., La problematica razionalizzazione dell'accertamento dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 5/2011;
- NUSSI M., Strumenti civilistici o tributari per attivare la responsabilità dei soci per tributi dovuti da società di persone?, in "Dialoghi di Diritto Tributario",7-8/2004;
- NUSSI M., A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?), in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 9/2008;
- PADOVANI F., Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta, in "Rivista di diritto tributario", 12/2010;
- PARLATO A., Considerazioni minime sul nuovo processo tributario, in "Rassegna tributaria", 5/1996;
- PICCIAREDDA F., Rinasce la supersolidarietà tributaria?, in "Rivista di diritto tributario", 2/2001;
- PISANI M., La dichiarazione fraudolenta delle società di persone, in "il fisco", 19/2003, fascicolo 1;
- PISANI M., Ires: l'accertamento nel consolidato nazionale, in "il fisco", 30/2004, fascicolo 1;

- POGGIOLI M., Appunti sul regime di tassazione per trasparenza intersocietario di cui all'art. 115 del T.u.i.r.: profili funzionali, aspetti applicativi e risvolti problematici, in "Diritto e pratica tributaria", 1/2006;
- POLITO E., Il nuovo processo tributario, in "il fisco", 42/1993;
- PROCOPIO M., Individuazione della qualità di socio di società di fatto e litisconsorzio necessario, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2009;
- RAGUCCI G., La società che ha aderito all'accertamento è litisconsorte necessario del socio dissenziente?, in "Corriere Tributario", 11/2012;
- RANDAZZO F., Impossibilità di estendere il giudicato favorevole al debitore solidale, in "Corriere Tributario", 9/2002;
- RANDAZZO F., Litisconsorzio necessario fra condebitori d'imposta sugli atti di divisione, in "Corriere Tributario", 12/2007;
- ROSSI A., Solidarietà ed estensione dei relativi effetti fra condebitori, in "il fisco", 32/1999;
- ROSSI A., Brevi note sulla necessità del litisconsorzio necessario anche nei confronti del sostituto d'imposta nelle controversie tra Amministrazione finanziaria e debitore sostituito, in "il fisco", 11/2000;
- ROSSI A., Accertamento nei confronti delle società a base personale e rettifica del reddito da partecipazione, in "il fisco", 17/2001;
- ROSSI A., Frammentazione delle controversie sul medesimo oggetto e litisconsorzio necessario. Deciso intervento delle Sezioni Unite, in "il fisco", 6/2007, fascicolo 1;
- RUSSO A., La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone, in "il fisco", 5/2011, fascicolo 1;
- RUSSO P., Solidarietà tributaria ed art. 1306 cod. civ.: l'equivoco perdura, in "Rivista di diritto tributario", 2/1995;
- SALVINI L., Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 37/2010;

- SCANU G., Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?, in "Rivista di diritto tributario", 1/2009;
- SCANU G., Sanzioni per infedele dichiarazione, definitività dell'accertamento unitario e litisconsorzio necessario, in "Rivista di giurisprudenza tributaria", 7/2010;
- SCHIAVOLIN R., Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi, in "Rivista di diritto tributario", 1/2001;
- SCREPANTI S., Consolidato fiscale nazionale. Le norme attuative e le implicazioni in tema di responsabilità, controlli fiscali e accertamento, in "il fisco", 30/2004, fascicolo 1;
- SCUFFI M., Implicazioni sul processo tributario e prospettive di riforma del D. Lgs. n. 546/1992, in "il fisco", 45/2009, fascicolo 1;
- SEPIO G., Solidarietà tributaria e pluralità di parti nel processo tributario tra litisconsorzio necessario e riunione dei ricorsi, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 12/2007;
- SEPIO G., Effetti dell'introduzione dell' "atto unico" nell'accertamento del consolidato nazionale, in "Corriere Tributario", 13/2011;
- SEPIO G., BERNARDO M., Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti, in "Corriere Tributario", 27/2010;
- SERENI S., Impugnazione dell'atto impositivo da parte del coniuge solidalmente responsabile non destinatario della notifica dello stesso, in "il fisco", 10/2010, fascicolo 2;
- SERENI S., Il giudicato relativo alla società ha effetti per i soci che non hanno impugnato l'atto, in "il fisco", 30/2010, fascicolo 2;
- SIMONE C., Spunti in tema di giurisdizione nelle controversie fra sostituito e sostituto, in "Rassegna tributaria", 2/2011;

- SOLARINO D., Riflessioni sull'attuale indirizzo giurisprudenziale e amministrativo in materia di solidarietà tributaria, in "Bollettino Tributario", 10/1992;
- SORRENTINO F., Applicabilità delle norme del codice di procedura civile nel processo tributario, in "il fisco", 29/2003, fascicolo 1;
- SPACCAPELO C., Ancora sul ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario e sulle sue condizioni di ammissibilità, in "Diritto e pratica tributaria", 5/2010;
- STEVANATO D., Tassazione di gruppo e capacità economiche individuali: fase dell'accertamento e riflessi processuali, in "Dialoghi Tributari", 1/2010;
- TABET G., Luci ed ombre del nuovo processo tributario, in "Rivista di diritto tributario", 1/1996;
- TABET G., Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituito, in "Rivista di giurisprudenza tributaria", 9/2010;
- TASINI M., La società di fatto? Si valuta su più elementi, in "Italia Oggi Sette", 17/05/2010;
- TINELLI G., Sull'ammissibilità dell'appello cumulativo nel processo tributario, in "Rivista di Giurisprudenza Tributaria", 11/2003;
- TOMASSINI A., La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento, in "Rassegna tributaria", 1/2008;
- TOMASSINI A., Ispezioni e accertamenti nel consolidato nazionale, intrecci pericolosi, in "Dialoghi Tributari", 1/2010;
- TOMASSINI A., TORTORA A., Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del "decreto correttivo" al D. Lgs. n. 344/2003, in "il fisco", 27/2005, fascicolo 1;
- TREMONTI G., Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone, in "Diritto e pratica tributaria", 1/1979;

- TURIS P., Indici rivelatori della sussistenza di un vincolo societario ed ipotesi di litisconsorzio nella società di persone, in "il fisco", 3/2009, fascicolo 1;
- VANETTI G., La trasparenza fiscale nelle S.r.l. a ristretta base proprietaria, in "il fisco", 27/2004, fascicolo 1;
- VERSIGLIONI M., Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale", in "Rivista di diritto tributario", 1/2005;
- VISCONTI L., Il litisconsorzio necessario nel processo tributario. Un istituto ancora privo di fisionomia. Casi veri o presunti di litisconsorzio necessario, in "il fisco", 12/2000;
- ZANETTI F., L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone, in "Diritto e pratica tributaria", 2/2009;
- ZENATI S., Principio del contraddittorio e litisconsorzio nel processo tributario, in "Corriere Tributario", 31/1999;

Sentenze:

- Sentenza della Corte Costituzionale n. 139 del 28 dicembre 1968;
- Sentenza della Cassazione n. 582 del 21 febbraio 1969;
- Sentenza della Cassazione n. 1357 del 5 maggio 1972;
- Sentenza della Cassazione n. 1725 dell'11 aprile 1989;
- Sentenza della Cassazione n. 2575 del 29 marzo 1990;
- Sentenza della Cassazione n. 7053 del 22 giugno 1991;
- Sentenza della Cassazione n. 10667 del 17 settembre 1992;
- Sentenza della Cassazione n. 10968 del 20 dicembre 1994;
- Sentenza della Cassazione n. 1078 del 13 gennaio 1995;
- Sentenza della Cassazione n. 1225 del 2 febbraio 1995;
- Sentenza della Cassazione n. 2353 dell'1 marzo 1995;

- Sentenza della Cassazione n. 7083 del 22 giugno 1995;
- Sentenza della Cassazione n. 10958 del 21 ottobre 1995;
- Sentenza della Cassazione n. 5275 del 12 giugno 1997;
- Sentenza della Cassazione, n. 10695 del 29 ottobre 1997;
- Sentenza della Cassazione n. 10410 del 21 ottobre 1998;
- Sentenza Tribunale di Milano, 5 giugno 1999;
- Sentenza della Cassazione n. 6733 del 23 maggio 2000;
- Sentenza della Cassazione n. 1184 del 27 gennaio 2001;
- Sentenza della Cassazione n. 6043 del 24 aprile 2001;
- Sentenza della Cassazione n. 7020 del 23 maggio 2001;
- Sentenza della Cassazione n. 8567 del 22 giugno 2001;
- Sentenza della Cassazione, n. 11175 del 21 agosto 2001;
- Sentenza della Cassazione n. 806 del 24 gennaio 2002;
- Sentenza della Cassazione, n. 10508 del 18 luglio 2002;
- Sentenza della Cassazione n. 14498 dell'11 ottobre 2002;
- Sentenza della Cassazione n. 4271 del 24 marzo 2003;
- Sentenza della Cassazione n. 5595 del 9 aprile 2003;
- Sentenza della Cassazione, n. 10093 del 9 gennaio 2003;
- Sentenza della Cassazione, n. 18541 del 4 dicembre 2003;
- Sentenza della Cassazione, n. 5476 del 18 marzo 2004;
- Sentenza della Cassazione, n.121 del 4 gennaio 2005;
- Sentenza della Cassazione n. 13814 del 27 giugno 2005;
- Sentenza della Cassazione n. 14417 dell'8 luglio 2005;
- Sentenza della Cassazione, n. 18012 del 9 settembre 2005;

- Sentenza della Cassazione n. 20095 del 17 ottobre 2005;
- Ordinanza della Cassazione n. 26102 del 30 novembre 2005;
- Sentenza della Cassazione, n. 26129 del 30 novembre 2005;
- Sentenza della Cassazione n. 27775 del 16 dicembre 2005;
- Sentenza della Cassazione n. 10356 del 5 maggio 2006;
- Sentenza della Cassazione n. 21325 del 3 ottobre 2006;
- Sentenza della Cassazione n. 1052 del 18 gennaio 2007;
- Sentenza della Cassazione, n. 10584 del 9 maggio 2007;
- Sentenza della Cassazione n. 20707 del 3 ottobre 2007;
- Sentenza della Cassazione n. 14814 del 4 giugno 2008;
- Sentenza della Cassazione n. 14815 del 4 giugno 2008;
- Sentenza della Cassazione n. 14816 del 4 giugno 2008;
- Sentenza della Cassazione n. 26373 del 3 novembre 2008;
- Sentenza della Cassazione, n. 27088 del 13 novembre 2008;
- Sentenza della Cassazione, n. 29437 del 15 ottobre 2008;
- Sentenza della Cassazione, n. 11466 del 23 aprile 2009;
- Sentenza della Cassazione, n. 14980 del 20 maggio 2009;
- Sentenza della Cassazione n. 15895 del 7 luglio 2009;
- Sentenza della Cassazione, n. 14378 del 17 gennaio 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 3547 del 16 febbraio 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 3703 del 17 febbraio 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 3830 del 18 febbraio 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 5146 del 3 marzo 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 6576 del 19 marzo 2010;

- Sentenza della Comm. Tributaria Regionale di Torino, n. 8 del 23 marzo 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 10578 del 30 aprile 2010;
- Sentenza della Cassazione, n. 170 del 4 gennaio 2011;
- Sentenza della Cassazione n. 3573 del 14 febbraio 2011;
- Sentenza della Cassazione n. 21609 del 19 ottobre 2011;
- Sentenza della Cassazione n. 542 del 17 gennaio 2012.

Normativa:

- Legge 23 novembre 1939 n. 1815. *Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza*;
- D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600. *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;*
- Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n. 546. *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413;*
- Decreto Legislativo 19 giugno 1997 n. 218. *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*;
- Legge 7 agosto 1997 n. 266 (c.d. Legge Bersani). *Interventi urgenti per l'economia*;
- Decreto Legislativo 2 febbraio 2001 n. 96. *Attuazione della direttiva 98/5/CE volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale*;
- Decreto Legislativo 12 dicembre 2003 n. 344. *Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80;*

- Decreto Ministeriale 23 aprile 2004. *Disposizioni applicative del regime di tassazione per la trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli articoli 115 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi;*
- Decreto Ministeriale 9 giugno 2004. *Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi;*
- Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004. *Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali", con le relative istruzioni per la compilazione;*
- Decreto Legislativo 18 novembre 2005 n. 247. *Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie*;
- Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223. *Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*;
- Legge 4 agosto 2006 n. 248. *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*;
- Decreto Legge 31 maggio 2010 n. 78. *Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.* Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122;
- Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 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 prevista dal comma 3 dell'art.*

40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, modalità di presentazione e conseguenti attività dell'ufficio competente;

- Legge 12 novembre 2011 n. 183. *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012);*
- Decreto Legge 24 gennaio 2012 n. 1. *Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*.

Prassi:

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/1496 1977. *Accertamento ai fini delle imposte sui redditi;*
- Risoluzione Ministeriale n. 849 del 12 giugno 1978. *Società di persone. Trattamento delle plusvalenze di quote ai soci uscenti*;
- Parere del Consiglio di Stato, Sez. III, n. 68/1984;
- 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. 291/E 1996. *Modifiche alla disciplina del processo tributario. Articolo 12 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556;*
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 118/2003. *Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Istanza del 27 gennaio 2003 proposta dallo studio HY s.t.p. Qualificazione dei redditi prodotti dalle società tra avvocati costituite ai sensi del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96*;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E 2004. *Prevenzione e contrasto all'evasione – Anno 2004 – Primi indirizzi operativi*;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/E 2004. *Circolare Ires/1. Legge delega 7 aprile 2003, n. 80. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 49/E 2004. *Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle societa' di capitali. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*;

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 53/E 2004. *Circolari IRES/6 - Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344;*
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 60/E 2007. *Consolidato nazionale articoli 117-129 del TUIR - Istruzioni operative sul procedimento di accertamento;*
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 409 del 30 ottobre 2008;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E 2011. *Decreto-legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Commento alle novità fiscali – Primi chiarimenti;*
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E 2011. *Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento di cui all'articolo 40-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 9-bis del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218;*
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 53/E 2011. *Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa ai sensi del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;*
- Circolare 24/IR CNDCEC. *Le novità nel trattamento ai fini Ires delle perdite d'impresa.*

RINGRAZIAMENTI

Eccomi qui, in questa giornata così importante che corona il biennio di laurea magistrale: tanta emozione, un po' di preoccupazione, la soddisfazione di avercela fatta, i ricordi che portano ai primi giorni di università, la tesi tra le mani che mi ricorda il traguardo raggiunto, lo sguardo rivolto al futuro.

Un ringraziamento particolare al relatore Dott. Viotto, docente che apprezzo molto e al quale riconosco il merito di avermi fatto appassionare al diritto tributario.

Un pensiero speciale va poi sicuramente ai miei genitori, Fortunato e Daniela, per avermi dato la possibilità di arricchire ancor di più la mia persona, ma soprattutto perché siete stati dei veri maestri di vita.

E poi Alberto, mio fratello, che in questi 5 anni non ha mai smesso di dirmi "basta studiare", finalmente per un po' non mi vedrai più rinchiusa in camera.

Ai miei zii, Loredana e Antonio, e a mia cugina, Barbara, perché è anche per voi questa laurea.

A Gianluca, un vero sostegno nei momenti di sconforto, un vero compagno nei momenti di gioia, non smetterò mai di ringraziarti per l'immensa pazienza avuta e sicuramente se oggi sono qui è anche grazie a te.

Ai miei compagni di università con i quali ho condiviso ansie, esami, attese, pranzi, studiate…. e anche grandi chiacchierate e qualche cenetta in quel di Venezia. Meritano di essere ricordate soprattutto Ilaria Bu., Ilaria Bo. e Sara: con voi ho iniziato questo percorso e i ricordi sono proprio tanti.

A Melissa, amica di sempre, amica fidata, Amica.

Al team Futura, 5 anni indimenticabili.

Questo traguardo giunge alla fine di alcuni mesi molto difficili, ringrazio tutti coloro che mi sono stati vicini e che mi hanno spinto a non abbandonare, a continuare a credere in questo risultato, a sostenermi nei momenti in cui pensavo non ce l'avrei mai fatta.

A Voi dedico questo pensiero di Ardis Whitman:

> *"Sperate nel presente. Ci sono momenti in cui è difficile credere nel futuro, quando non si ha abbastanza coraggio. Quando accade, concentratevi sul presente, coltivate la felicità delle piccole cose finché non tornerà il coraggio. Aprite il cuore alla bellezza del momento successivo, dell'ora seguente, della promessa di un buon pasto, di un buon sonno, di un libro, di un film, della possibilità che stanotte le stelle risplendano e che domani ci sarà il sole. Affondate le radici nel presente finché non sentirete in voi la forza di pensare al domani".*

Elena Borsatto