

Gli strumenti deflativi del contenzioso e gli effetti del litisconsorzio necessario

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
Il processo verbale di constatazione	3261
L'invito al contraddittorio	3261
L'accertamento con adesione	3262
La definizione agevolata delle sanzioni, l'acquiescenza ed il rapporto con il giudizio di merito	3263
Conclusioni	3263

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008 (**riportata in massima a pag. 3264, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 24/2028, pag. 1993**), hanno sancito l'inderogabilità del litisconsorzio necessario tra i soci e tra di essi e la società “trasparente”, nei giudizi aventi per oggetto avvisi di accertamento loro destinati. I riflessi di tale storica sentenza vanno individuati nella necessità di adattamento dei giudizi di merito, alle nuove esigenze giudiziali dei litisconsorti e nel necessario adeguamento, degli istituti deflativi del con-

tenzioso tributario, a detti nuovi principi statuiti dalla Suprema Corte. Invero tale arresto, più che affrontare la dubbia interpretazione di norme sostanziali e processuali del litisconsorzio, ha cercato di ridurre il fenomeno della moltiplicazione delle liti ed in esse, il fenomeno dei giudicati contrastanti connessi con i diversi giudizi instaurati dai socie dalla società partecipata. Obiettivo della presente disamina non saranno quindi tanto gli effetti giurisprudenziali derivanti dalla decisione della Suprema Corte (1), ma l'analisi delle possibilità dell'utilizzo, da parte solo

Nota (1) — L'automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili dei redditi della società, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguardi inscindibilmente la società ed i soci, tanto che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio o la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/1992, pena la nullità, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, qualora esso venga celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari.

di alcuni consorti in lite, di uno strumento deflattivo del contenzioso tributario e gli eventuali effetti del suo utilizzo nei confronti delle altre parti del giudizio (2).

Il processo verbale di constatazione

Il primo strumento, in termini temporali, da valutare in ambito deflattivo del contenzioso è l'adesione ai processi verbali di constatazione, di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997 (3). In caso di adesione esso comporta la riduzione **ad un sesto della sanzione minima** e la conseguente integrale accettazione dei rilievi contenuti nell'atto portante la pretesa tributaria, sicché con l'accettazione dei rilievi contenuti nel PVC, di fatto si rinuncia ad ogni possibilità di dare corso al contraddittorio (4). L'adesione ai PVC consente quindi, in presenza di processi verbali di constatazione relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi ed all'imposta sul valore aggiunto, da cui possono scaturire accertamenti parziali, di definire il rapporto tributario, in tempi brevissimi con una forte riduzione delle sanzioni, ma con l'accettazione integrale dei rilievi contenuti nel processo verbale. L'adesione deve essere comunicata dal legale rappresentante della società alla Agenzia delle Entrate o alla Guardia di Finanza entro il termine di trenta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione anche se trattasi di società di persone (5) con l'avvertenza che in quest'ultimo caso, l'ufficio do-

vrà notiziarne i soci, invitandoli ad aderire alla definizione del reddito attribuitogli per trasparenza secondo gli ordinari poteri di accertamento (6). Con la disposizione in esame, si è quindi inteso escludere ogni possibile difformità tra la decisione dei soci e quella della società, creando una sorta di soggezione delle decisioni di questi ultimi alla decisione della società, soggezione che, come vedremo, non verrà invece riscontrata nell'ambito degli altri istituti deflattivi del contenzioso. Il provvedimento normativo in analisi ha riunito la competenza territoriale dei soci con quella della società (7), ma ha trascurato ogni informazione utile circa la forma ed il contenuto della comunicazione da notificare ai soci "trasparenti" della società (8), potendosi comunque ritenere che le informazioni da inserire nell'atto derivato da notificare ai soci possano essere ritratte, *per relationem*, dall'atto originario destinato alla società.

L'invito al contraddittorio

L'art. 4, comma 2, del D.Lgs n. 218/1997, stabilisce che il reddito prodotto in forma associata *ex art. 5 del TUIR*, nonché quello delle aziende coniugali non gestite in forma societaria e delle società che optano per la trasparenza fiscale ai sensi degli artt. 115 e 116 del testo unico, sia definito con un unico atto in contraddittorio tra tutte le parti interessate, facendo salva la facoltà di uno o più partecipanti di

Nota (2) — L'argomento è stato trattato dagli autori del testo nell'ambito della prima giornata del Corso di contenzioso tributario avanzato tenutosi presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Venezia.

Nota (3) — L' "adesione ai verbali di constatazione" come nuovo strumento deflattivo del contenzioso, di A. BULLO-F. DOMINICI (in "Finanza & Fisco" n. 33/2008, pag. 2911).

Nota (4) — Per approfondimenti sul contraddittorio si veda: *Il mancato contraddittorio e la non adeguata valutazione delle deduzioni difensive ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 possono comportare la nullità dell'atto*, di F. DOMINICI (in "Finanza & Fisco" n. 47/2009, pag. 4217) e *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari*, di A. BULLO-F. DOMINICI (in "Finanza & Fisco" n. 1/2011, pag. 16).

Nota (5) — Agenzia delle Entrate Circolare n. 55/2008 (§ 6 — in "Finanza & Fisco" n. 33/2008, pag. 2980).

Nota (6) — Qualora il socio non intenda definire la propria posizione, troveranno applicazione gli ordinari poteri di accertamento che, per tale tipologia di reddito, si traducono nell'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e nella irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria. In tal caso, l'Ufficio, qualora non sia competente a gestire le posizioni dei singoli partecipanti, trasmette tempestivamente a quello, o a quelli competenti, gli elementi necessari per procedere alla rettifica del reddito di partecipazione.

Nota (7) — Indipendentemente dal fatto che i soci possano avere domicilio fiscale appartenente alla competenza di altri uffici.

Nota (8) — Provvedimento Direttoriale Agenzia delle Entrate del 03/08/2009 (in "Finanza & Fisco" n. 37/2009, pag. 3258).

non prestarvi assenso. La norma prevede espressamente la possibilità della separazione tra le scelte dei soci e quelle delle società di persone e “trasparenti”, obbliga l’ufficio, ove ha sede la società, a notificare l’atto portante la maggiore pretesa in termini di imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi, oltre che l’enunciazione dei motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi e la sua mancata adesione, all’invito dell’ufficio, nega l’accesso all’acquiescenza “rafforzata”. L’adesione all’istituto produce la riduzione delle sanzioni ad **un sesto del minimo (9)**, con facoltà di pagamento rateale ed esonero dalla garanzia fideiussoria. Anche qui va evidenziata la caratteristica del mantenimento dell’autonomia decisionale dei litisconsorti, con la fruizione della agevolazione della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo, mediante rituale comunicazione e pagamento degli importi richiesti nell’invito.

L’accertamento con adesione

L’accertamento con adesione resta lo strumento principe in termini di utilizzo ed è l’unico fortemente contraddistinto dalla forte presenza del contraddittorio tra le parti. L’adesione può essere conclusa sino al termine temporale di proposizione del ricorso ed anche in presenza di un precedente processo verbale di constatazione a cui non sia stata prestata adesione. Anche in questo caso il legislatore ha ritenuto di dover mantenere autonomia decisionale tra i diversi soci e la società, tutti, litisconsorti nel medesimo giudizio, prevedendo, all’art. 4 comma 2 del D.Lgs. n. 218/1997, la possibilità per il socio “trasparente” di aderire alla medesima proposta avanzata da parte dell’Ufficio alla società, oppure la possibilità di impugnare la pretesa discendente dalla medesima proposta **(10)**. Il legislatore ha quindi autorizzato l’utilizzo dell’opzione di adesione senza alcun vincolo verso la società o verso

gli altri soci litisconsorti prevedendo però che l’accertamento con adesione del reddito delle società di persone, debba essere definito con un unico atto ed in contraddittorio, tra la società ed i soci, presso l’ufficio competente per la società. Per quanto concerne poi la mancata adesione di taluni litisconsorti, la norma prevede l’obbligazione degli uffici impositori a procedere nel recupero delle imposte, nei limiti della definizione intervenuta, nei confronti dei soggetti che hanno deciso di non aderire alle conclusioni definite in adesione. Nella pratica quotidiana si è soliti presentare l’istanza di accertamento con adesione sia per i singoli soci che per la società. Invero tale pratica appare più ispirata ad un principio di prudenza piuttosto che al dettato normativo, potendosi ben ritenere che la presentazione dell’istanza da parte della società, sospenda la decorrenza del termine per impugnare, anche per i soci rimasti inattivi, per il medesimo periodo di novanta giorni. Tale personale considerazione deriva dal fatto che chi scrive, propende per una soluzione interpretativa informata al principio di unitarietà del procedimento (soci e società), che non può non comportare la sospensione dei termini per ricorrere, anche per i litisconsorti che non abbiano presentato l’istanza di accertamento con adesione, così come non si potrà escludere che una delle parti possa presentare il ricorso proprio nelle more della formazione dell’adesione, con conseguente necessità della chiamata in causa, ai fini della formazione del litisconsorzio necessario. Tale necessità della chiamata in causa deriva dalla decisione delle Sezioni Unite della Suprema Corte che hanno statuito l’obbligo, per il giudice tributario, di chiamare in causa il socio non destinatario della pretesa, ovvero il socio che non abbia impugnato l’avviso di accertamento e quindi di conseguenza, il socio che non abbia impugnato l’atto in ragione della definizione dell’accertamento con adesione non ancora conclusa. Chi scrive ri-

Nota (9) — Era un ottavo dei minimi di legge per gli atti definibili emessi entro il 31 gennaio 2011.

Nota (10) — Secondo un preciso orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione, la sussistenza del litisconsorzio necessario nell’ipotesi di rettifica del reddito da partecipazione del socio ad una società di persone, stante l’unitarietà dell’accertamento, permane anche nel caso in cui la società abbia definito ogni controversia mediante la procedura di accertamento con adesione, se il socio non intenda conformarsi ad esso (cfr. Cass. n. 12318/2009, 13224/2009, 3576/2010, 15942/2010, 21055/2010, *contra*: Cass. 2827/2010, 25617/2010, 22778/2011).

chiamando i principi di buona fede e di corretta amministrazione, ritiene che l'Ufficio debba segnalare al giudice l'eventuale pendenza giudiziale richiedendo la sospensione processuale, in favore del potenziale litisconsorte, onde per tale via ottenere quel rinvio della discussione, necessario per il completamento della definizione in adesione (11).

La definizione agevolata delle sanzioni, l'acquiescenza ed il rapporto con il giudizio di merito

Il contribuente destinatario di un avviso di accertamento, deve preliminarmente e necessariamente valutare il contenuto dell'avviso di accertamento, onde per tale via decidere, se definire il profilo sanzionatorio e impugnare il merito, oppure se rinunciare alla fase contenziosa beneficiando degli altri istituti deflattivi previsti dall'ordinamento tributario. Occorre infatti preliminarmente rammentare che la definizione del profilo sanzionatorio non consente la ripetizione delle sanzioni versate, nel caso in cui vi sia un successivo accoglimento giudiziale del merito della pretesa. L'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 consente infatti la definizione agevolata delle sole sanzioni, mediante il pagamento di **un terzo** delle stesse, purché la definizione della controversia avvenga **entro il termine previsto per la proposizione del ricorso** e facendo comunque salva la facoltà di instaurare il procedimento di adesione, il cui esito non assume rilevanza ai fini dell'aspetto sanzionatorio. La definizione agevolata delle sanzioni, attraverso il versamento in misura ridotta e dentro il termine per proporre il ricorso, determina invece l'estinzione della controversia, con l'effetto indotto della preclusione dell'invocazione postuma dell'esito positivo del contenzioso instaurato (12). Invero, sulla impossibilità della ripetizione delle somme afferenti alle sanzioni, si rammenta che la Suprema

Corte (13) ha affermato che “il versamento ... presenta i connotati dell'oblazione o definizione agevolata, per prevenire od elidere ogni contesa sull'an ed il *quantum* della sanzione medesima ...” sottraendosi così alla “... possibilità di ripetizione, in conseguenza della non sindacabilità dei presupposti ...” dell'irrogazione. Insomma con la citata sentenza, la Corte sembrerebbe aver chiuso ogni possibile discussione circa la tangibilità della definizione, statuendo l'impossibilità della ripetizione delle somme versate in conformità della definizione agevolata delle sanzioni. Sempre in tema di sanzioni corre l'obbligo di rammentare che il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, ha introdotto integrazioni all'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997, introducendo il comma 2-*bis*, che detta le regole per **acquiescenza rafforzata** a cui consegue la riduzione alla metà delle sanzioni previste in caso di rinuncia alla impugnazione, così di fatto introducendo la misura di **un sesto** della sanzione irrogata nel caso in cui l'avviso di accertamento o di liquidazione non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio o dal processo verbale di constatazione non definito ai sensi dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997.

Conclusioni

A conclusione della presente disamina occorre rilevare che l'adesione al processo verbale di constatazione, resta l'unico strumento che crea soggezione dei soci alla società, mentre per gli altri istituti deflattivi, il legislatore ha riconosciuto una totale autonomia dei litisconsorti che ben si concilia con i principi del processo tributario e con la storica sentenza sul litisconsorzio. Per quanto concerne invece la questione della possibile ripetizione delle somme versate in relazione alla definizione agevolata delle sanzioni, piuttosto che in ipotesi di acquiescenza del contenzioso, in relazione ad una successiva e diversa evoluzione del litisconsorte a cui venisse accolto nel

Nota (11) — Altra parte della dottrina arriva ad ipotizzare la sospensione del processo *ex art.* 295 del codice di procedura civile in attesa della conclusione dell'*iter* deflativo, A. Russo, *Istituti deflattivi del contenzioso e scelte discordanti tra la società di persone e i soci partecipanti*, in *il fisco*, n. 28 dell'11 luglio 2011, fascicolo n. 1, pag. 4484.

Nota (12) — Agenzia delle Entrate, circolare del 12 marzo 2010, n. 12/E (in *“Finanza & Fisco”* n. 8/2010, pag. 708).

Nota (13) — Corte di Cassazione, Ordinanza del 27 maggio 2009, n. 12447.

merito il giudizio instaurato, chi scrive ritiene che non possa essere avanzato alcun tipo di reclamo finalizzato alla restituzione delle somme versate, per via del fatto che, a fronte dei pagamenti effettuati dal contribuente in forma ridotta, vi è il sinallagma della

rinuncia dell'amministrazione finanziaria a fare valere ogni altra maggiore pretesa, sicché appare improponibile ogni azione diretta alla restituzione delle somme versate in adesione ad uno degli istituti deflattivi del contenzioso.

LA MASSIMA^(*) RICHIAMATA DALL'AUTORE

CAS - Sez. U - Sentenza n. 14815 del 04/06/2008
Presidente: Carbone V., Relatore: Merone G.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Redditi prodotti in forma associata - Accertamento del reddito sociale - Accertamento del reddito del socio - Accertamento del reddito della società - Instaurazione dei relativi contenziosi - Riflessi dell'una causa sull'altra - Litisconsorzio necessario tra società e socio - Necessità - Art. 40, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 5, del DPR 22/12/1986, n. 917 - Art. 111, secondo comma Cost. - Art. 101 c.p.c. - Art. 14, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546

La unitarietà dell'accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 TUIR e dei soci delle stesse (art. 40 D.P.R. 600/1973) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindi-

bilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (art. 14, comma 1, D.Lgs. 546/1992), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione; trattasi pertanto di fattispecie di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che: - il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio (a meno che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi dell'art. 29 D.Lgs. 546/1992); - il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. e 111, secondo comma Cost., e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio".

(Massima non ufficiale)

Vedi Cass. SS.UU. 1052/2007

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.