

Il litisconsorzio necessario nella mediazione tributaria ex art.17-bis D.Lgs. n.546/92

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale

A pochi mesi dalla risoluzione della questione di legittimità concernente la preclusione di inammissibilità dei ricorsi promossi senza esperimento della procedura di mediazione di cui all'art.17-bis D.Lgs. n.546/92 si affacciano nuovi dubbi interpretativi relativi alla norma sul reclamo tributario, questa volta con riferimento ai rapporti con l'istituto del litisconsorzio necessario applicabile, nel processo tributario, tra l'altro, alle società trasparenti. A ben vedere la questione coinvolge più in generale tutti gli istituti deflativi del contenzioso tributario, per l'utilizzo dei quali la Corte di legittimità si è conformata nell'affermare l'autonomia della Società rispetto alle posizioni dei singoli soci.

La non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità dell'art.17-bis D.Lgs. n.546/92

La prima sezione della CTP di Ascoli Piceno con l'[ordinanza n.287/1/13](#) solleva una ennesima questione di costituzionalità dell'art.17-bis in relazione all'art.14 del D.Lgs. n.546/92 recante le norme sul litisconsorzio nel processo tributario, nella parte in cui non consente a soci di una società trasparente di avere il proprio ricorso discusso congiuntamente con la società stessa, solo per il dato della quantificazione della pretesa.

La succinta motivazione del provvedimento di rimesione richiama all'attenzione del giudice delle leggi i dissidi sorti in capo agli operatori della materia che hanno, sin dalla promulgazione della legge introduttiva del nuovo istituto deflativo, avvertito le difficoltà di uno strumento che risulta, a tutto concedere, concepito frettolosamente dal nostro Legislatore e poco coordinato con la normativa di riferimento in cui si innesta.

In particolare, la censura di incostituzionalità nella fattispecie all'esame riguarderebbe un presunto contrasto con gli artt.3, 24 e 111 della Costituzione tale per cui, nell'ipotesi di emissione di distinti avvisi di accertamento originati tutti dal medesimo presupposto impositivo, e destinati a soci e società trasparente, i procedimenti giurisdizionali eventualmente incardinati a essi riferiti, seguirebbero destini procedurali differenti giungendo, presumibilmente, anche a esiti distinti, unicamente a causa del valore della lite caratterizzante ciascun procedimento, con la conseguenza che il solo "importo della controversia" risulterebbe discriminatorio dell'accesso a uno specifico iter giurisdizionale, anche all'interno della medesima qualifica di "socio".

Più nello specifico, nel caso profilatosi alla CTP di Ascoli Piceno, il giudice speciale era stato chiamato a dirimere una controversia tributaria avente ad oggetto una pretesa ai fini Irap e Iva avanzata ai danni di una società di capitali.

Il ricorso promosso dalla società veniva dal Collegio giudicante riunito con distinti procedimenti instaurati su impulso dei soci, persone fisiche, per connessi avvisi di accertamento rilevanti ai fini dell'Irpef e delle relative addizionali.

All'udienza di discussione del merito, la Commissione adita, avuta notizia che vi erano alcuni soci che erano stati costretti, per l'annualità posta in discussione, a effettuare obbligatoriamente il reclamo/mediazione avverso gli avvisi impugnati, rilevava che tale attività prodromica all'avvio del contenzioso giudiziale avrebbe determinato una illegittima esclusione delle posizioni degli stessi dall'esame della intera vicenda a opera del giudice tributario, non potendo questi avere la propria posizione discussa nell'identico contenitore processuale della società e degli altri soci ricorrenti.

A parere del Collegio tale situazione avrebbe causato un "detrimento del diritto di difesa" di tali soci che "vedranno allungarsi i tempi del processo, senza possibilità di chiedere alcuna sospensiva, o non potranno discutere la loro posizione nel medesimo contenitore processuale della società (art.14 D.Lgs. n.546/92) come da diritto vivente".

La Commissione censurava la novellata disposizione come lesiva del disposto di cui all'art.14 D.Lgs. n.546/92, rubricato "Litisconsorzio ed intervento" laddove al primo comma prescrive 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 limitatamen-

te ad alcuni di essi”.

Ritenendo la norma di cui all'art.17-*bis* insuscettibile di ricevere una interpretazione adeguatrice, la CTP di Ascoli Piceno, con l'ordinanza n.287/13, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n.4 del 22 gennaio 2014, rilevata la non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità, ha sospeso il processo e rimesso gli atti alla Corte Costituzionale.

I dubbi sollevati dalla CTP di Ascoli Piceno

A ben vedere la prima tra le perplessità condivisibilmente avanzate dal Collegio di Ascoli Piceno, concernente la preclusione per i soggetti obbligati alla proposizione della procedura di reclamo del rimedio cautelare della sospensione giudiziale, sembrerebbe, almeno per il futuro, dissipata alla luce della novella legislativa di cui all'art.1, co.611, lett.a), n.4) L. n.147/13 intervenuta a modificare l'art.17-*bis* con l'inserimento del nuovo co.9-*bis*, che prevede la sospensione della *“ricossione e del pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art.22”* (i.e.: Costituzione in giudizio del ricorrente), sebbene anche con riferimento a tale previsione residuano legittimi dubbi inerenti la mancata previsione di efficacia retroattiva della novellata norma. Ciò che, indubitabilmente, ha indotto la Commissione di merito a devolvere la questione al superiore organo di costituzionalità è la violazione del principio del litisconsorzio necessario, che l'obbligatorietà del reclamo è in grado di determinare in ipotesi, come quella all'esame della Commissione rimettente, di connessione di accertamenti tra soci e società trasparente, precludendo ai primi l'esame congiunto con la società.

Ulteriore elemento di discriminazione che l'obbligatorio ricorso alla procedura di mediazione determinerebbe in capo ai soci di società non ammessa al reclamo (per superamento dei limiti di valore della pretesa) è rappresentato dalla successiva impossibilità di attivare la conciliazione giudiziale.

Sotto tale profilo, la nuova procedura del reclamo, si ritiene sia stata troppo superficialmente assimilata, ponendosi in rapporto di alternatività, all'istituto della conciliazione giudiziale, che rappresenta uno strumento molto più plasmabile rispetto alla mediazione tributaria, sia perché caratterizzato dall'essere attivato in una differente fase processuale, in cui le esigenze di definizione del contenzioso spesso sono legittimamente maturate a seguito del contraddittorio giudiziale instauratosi tra le parti, sia per le modal-

tà di svolgimento della trattativa conciliativa che *“può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale”* e, dunque, di fronte al giudice terzo e imparziale.

Le differenze sono sostanziali anche in termini sanzionatori essendo le stesse ridotte *ex lege* al 40% delle somme irrogabili, in ipotesi di conciliazione, mentre con il reclamo l'abbattimento delle sanzioni è interamente rimesso all'accordo delle parti. Tali discrasie già di per sé evidenti da un teorico raffronto tra i due strumenti deflativi del contenzioso, si acuiscono nell'ipotesi all'esame, in cui procedimenti tra loro connessi e dipendenti sono costretti a seguire, per previsione legislativa, vicende processuali necessariamente separate, riverberando i loro effetti disegualitari direttamente sui contribuenti coinvolti.

Infatti, si potrebbe giungere addirittura al paradosso per il quale, ad esempio, la società che presenta ricorso al giudice tributario con possibilità di chiedere successivamente la conciliazione giudiziale ottenga uno sconto sulle sanzioni in termini assoluti superiore al socio che, costretto a presentare reclamo, perché destinatario di un accertamento inferiore ai venti mila euro, abbia definito in mediazione la propria posizione, con l'aberrante conseguenza che verrebbe vanificata la stessa funzione deflativa dell'istituto del reclamo.

Correttamente è stata sottolineata dagli operatori della materia la difficoltà per il socio chiamato a instaurare la procedura di reclamo di addivenire a una definizione con l'Ufficio, quando la società non abbia ancora definito la propria posizione e l'accertamento della fondatezza della pretesa erariale sia al vaglio dell'organo giurisdizionale. In tali situazioni, frequenti nella pratica, soprattutto in ipotesi di accertamenti di *extra* redditi effettuati sulle società di capitali a ristretta base partecipativa, difficilmente la mediazione potrà produrre un esito soddisfacente per il socio, la cui posizione è strettamente dipendente dall'esito dell'accertamento principale elevato a carico della società, e per il quale anche valutazioni di economicità processuale sarebbero poco influenti ai fini di indurlo a preferire una definizione concordata dell'accertamento, restando egli, in ogni caso, coinvolto, neanche troppo indirettamente, nel giudizio promosso dalla società.

Al contrario, potrebbe darsi anche l'ipotesi in cui sia la società ad avere interesse a definire le imposte accertate in mediazione proprio a causa dell'irrisorietà della pretesa, e che il socio, invece, legittimamente interessato a proporre impugnazione, trovi difficol-

tà a esplicitare la propria difesa avverso contestazioni strettamente connesse al comportamento della persona giuridica.

Anche in questa ipotesi, come correttamente rilevato dalla Commissione di Ascoli Piceno, la separazione dei processi determina una illegittima compressione del diritto di difesa degli interessati, a causa di un evidente smussamento delle armi per il soggetto costretto a proporre reclamo.

Ulteriore perplessità derivante dalla separazione di giudizi tra loro connessi, determinata dall'instaurazione per taluni di essi del procedimento di mediazione, a pena di improcedibilità del ricorso, è quella per cui si avrebbe la creazione di una "fittizia autonomia procedurale" a fronte di procedimenti che autonomi non sono.

Infatti, nella fattispecie all'esame del Collegio di Ascoli Piceno, taluni soci erano stati esclusi dal processo giudiziale sull'erroneo presupposto normativo che l'accertamento a questi destinato contenesse una pretesa autonoma e distinta rispetto all'accertamento della società e, peculiarità del caso, degli stessi soci ricorrenti, destinatari di una pretesa superiore alla soglia reclamabile.

Su tale antinomia, creata dallo stesso Legislatore, dovrà adesso pronunciarsi la Corte Costituzionale la cui decisione potrebbe comportare un ennesimo *restyling* dell'istituto del reclamo, ovvero addirittura un ripensamento del concetto di litisconsorzio applicato all'ambito tributario.

Il litisconsorzio tributario nella giurisprudenza di legittimità

L'attenzione degli operatori verso l'operatività del litisconsorzio necessario nella materia tributaria scaturisce non solamente dal rispetto della previsione normativa di cui all'art.14 D.Lgs. n.546/92, ma ha ricevuto nuovo stimolo in seguito ai noti approdi giurisprudenziali raggiunti dalla [sentenza n.14815/08](#) della Corte di Cassazione a Sezioni Unite¹: pronuncia

¹ In cui viene affermato il seguente principio di diritto: "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. n.600/73) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguardi inscindibilmente 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, co.1, D.Lgs. n.546/92), 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 nella fattispecie costitutiva dell'ob-

che, per certi versi, ha rivoluzionato il modo di intendere l'impugnativa tributaria e la stessa efficacia del giudizio incardinato avverso provvedimenti accertativi destinati a soci di società di persone.

Superando i precedenti indirizzi interpretativi, la Corte di Cassazione è addivenuta alla conclusione secondo cui l'accertamento del reddito prodotto dalla società di persone (e attribuibile ai soci) deve ritenersi, sotto il profilo processuale in sede di impugnazione dell'atto impositivo, fattispecie di litisconsorzio necessario a tutti gli effetti, con conseguente obbligo per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, ovvero, disporre la riunione dei ricorsi separatamente proposti. Corollario di tale principio è la nullità del processo e della relativa sentenza in ipotesi di difetto di partecipazione di alcuno dei soggetti interessati, per violazione del principio del contraddittorio.

Orbene, il dichiarato principio di unitarietà dell'accertamento che, in sede processuale, investe soci e società di persone, mal si concilia con l'autonomia delle posizioni tributarie propugnata dallo strumento di deflazione del contenzioso di cui si tratta².

Infatti, laddove l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di fornire indicazioni - peraltro molto scarse - circa i rapporti tra mediazione tributaria e istituto del litisconsorzio, ha mostrato di propendere per l'autonomia delle posizioni dei soci rispetto alla società.

Nella [Circolare n.9/E/12](#) sulla "Mediazione tributaria", l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, al § 2.2, dedicato, per l'appunto, al "Litisconsorzio necessario" si legge: "sono mediabili anche le liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società di persone e dei soci, con riferimento alle quali, in giudizio, si configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Nella fase di mediazione i rapporti vanno conside-

bligazione; trattasi pertanto di fatti specie di litisconsorzio necessario originario".

² Per un approfondimento sulla possibilità per i litisconsorti di pervenire autonomamente alla conciliazione della lite pendente Cfr. C. Bafile, "Alcune osservazioni sulla pluralità soggettiva e sulle società di persone", in Riv. dir. trib., 1993; II, pag.340; P. Boria, "Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone", Milano 1996, pag.306. F. Brighenti, "L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone", in Rass. trib., 1985, I, pagg.391 ss.; Cissello, Saggese, succit., pag.775; G. Fabbrini, "Litisconsorzio", in Enc. dir., XXIV, Milano, 1974; R. Lupi, "Prime considerazioni", cit., pag.796; Russo "La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone", in Il fisco, n.5 del 31 gennaio 2011, pag.1-693; Russo, "Processo tributario", cit., pag.766, nota 36; F. Tesaurò, "L'avviso di accertamento unitario", in Boll. trib., 1979, pag.437; nonché in Profili sistematici del processo tributario, Padova 1980, pag.100; L. Tosi, "Il procedimento conciliativo", cit., pagg.122-123; G. Tremonti, "Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone", in Dir. prat. trib., 1979, I, pag.883.

rati autonomi e indipendenti. Ciò significa che la società può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci”.

Analogia autonomia è concessa ai soci i quali possono decidere se definire la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società ovvero concludere autonomamente la mediazione in relazione al proprio rapporto anche se la società non ha mediato in ordine al proprio.

La Circolare prevede, poi, nelle ipotesi in cui differenti Uffici siano competenti per la società e per i soci, una sorta di coordinamento tra gli stessi finalizzato a tenere nella giusta considerazione gli esiti di una eventuale mediazione intervenuta tra alcune delle parti interessate.

Ma si tratta di correttivi che restano ben lontani dal concetto di litisconsorzio inteso come partecipazione al contraddittorio di tutti i soggetti coinvolti nella medesima vertenza.

Anzi, in maniera alquanto inconfondibile la Circolare prevede che dell’annullamento totale o parziale ovvero della mediazione sulla pretesa riguardante la società l’Ufficio competente debba tenere conto ai fini della definizione del rapporto con il socio, pur non potendo quest’ultimo beneficiare, in ipotesi di mancata presentazione del reclamo, della riduzione delle sanzioni al 40% disposta dall’art.48 D.Lgs. n.546/92.

Il documento di prassi emesso dall’Agenzia delle Entrate richiama altra nota giurisprudenza sul tema secondo cui *“i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assume in relazione all’accertamento che la riguardi”.*

Si tratta della [sentenza n.8168/11](#) della Corte di Cassazione nella quale gli Ermellini hanno ribadito - seppur con riguardo all’istituto della conciliazione giudiziale - l’esistenza di una discrasia tra fase processuale, in cui vige il rispetto del litisconsorzio necessario, in adesione al principio sancito dalle Sezioni Unite, e fase amministrativa, in cui prevale l’autonomia dei rapporti tra i soggetti interessati al componimento della lite.

Tale interpretazione accomuna anche altri strumenti di deflazione del contenzioso, come l’istituto dell’adesione, ovvero la conciliazione giudiziale.

Argomenti a favore della pluralità di risultati cui si può pervenire nell’ambito dell’accertamento del reddito dei soci della società di persone, si rinvergono, ad esempio, nella disciplina dell’accertamento con adesione.

L’articolo 4, co.2 D.Lgs. n.218/97, pur disponendo che l’accertamento con adesione del reddito delle società di persone vada definito con un unico atto e in contraddittorio con la società e i soci così da garantire una chiusura unica e contestuale delle posizioni di tutti i soggetti coinvolti, consente, tuttavia, che all’accertamento aderiscano solo taluni dei soggetti interessati. Si tratterebbe di un riconoscimento espresso della non configurabilità nel caso di specie di un litisconsorzio necessario tra società e soci.

La norma, nella parte in cui salvaguarda la possibilità per i soci di non aderire all’accertamento con adesione e, logicamente, consente loro di impugnare il successivo accertamento ammette che il provvedimento impositivo sia diversamente definito, con la conseguenza che debba escludersi il ricorso all’istituto del litisconsorzio necessario³.

I Giudici di legittimità, dunque, con la pronuncia n.8168/11 hanno voluto ribadire un principio già noto alla giurisprudenza della Corte, con riguardo alle ipotesi di dichiarazione integrativa o istanza di definizione della lite pendente (pronunce n.[17731/06](#), n.[3620/06](#) e n.[14392/01](#)) e con riguardo all’accertamento con adesione da parte della società (si veda, tra le altre, la [sentenza n.26476/08](#)), e al quale il Collegio ha inteso dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene.

Anche la stessa sentenza delle Sezioni Unite è stata letta nell’ottica di riaffermare, ancora una volta, la volontà del Legislatore di rinviare alla fase processuale il momento in cui recuperare l’unità sostanziale che connota talune fattispecie tributarie, con una sorta di svalutazione della fase dell’accertamento. Se così è⁴, diventa dirimente la questione sollevata

³ A. Carinci, *“L’accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci”*, in Rass. Trib., 2006, 185, osserva che la possibilità di una determinazione del reddito societario differente e autonoma per i diversi soggetti costituisce un’eventualità già contemplata e consentita nell’ambito dell’ordinamento nazionale in caso di accertamento con adesione.

⁴ Sebbene non manchino interpretazioni di segno contrario che intravedono, proprio per l’ipotesi delle società di persone una sorta di tentativo del legislatore di promuovere il litisconsorzio anche al di fuori della sede processuale, consentendo la partecipazione di tutti i soggetti coinvolti, quando risulta possibile addivenire ad una definitiva determinazione del reddito di una società di persone, favorendo la determinazione del medesimo componente reddituale alla contestuale presenza della società e dei soci: così, oltre agli artt.6 e 40, d.P.R. n.600/73, l’art.4, co.2 D.Lgs. n.218/97 in tema di accertamento con adesione cfr.: M. Basila-vecchia, *“Effetti sui soci dell’accertamento con adesione della società di persone”* (nota a Cassazione, n.14418/05), in Corr. Trib., 2005, pag.3177. Analogamente, B. Bellè *“Il processo tributario con pluralità di parti”*, Torino, 2002, ritiene che: *“il Legislatore ha voluto conservare l’unitarietà dell’accertamento dal momento che, dal punto di vista procedurale, ha ribadito la necessità di procedere, anche in sede di accertamento con adesione, nei confronti della società e dei soci con un unico atto e in loro contraddittorio e, dal punto di vista sostanziale, ha stabilito che*

CONTENZIOSO

dalla Commissione picena, proprio perché la normativa sul reclamo, istituito che pacificamente esclude la partecipazione consortile di soci e società, impedirebbe la realizzazione del litisconsorzio anche nella fase processuale, sede naturale dell'istituto ove la sua violazione spiega efficacia preclusiva alla validità del processo e della conseguente sentenza che ne dovrebbe scaturire.

Conclusioni

Continua a suscitare perplessità l'introduzione obbligatoria di una fase di mediazione prodromica all'attivazione della giurisdizione tributaria.

Posto che la vastità della materia tributaria induce a ritenere assai arduo modulare l'accesso al procedi-

nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione gli uffici competenti debbano, comunque, procedere sulla base della reddito cui gli altri hanno aderito. Secondo l'autore, la circostanza che si consideri perfezionato l'accertamento tramite l'adesione solo di alcuni soci si giustifica con la scelta di voler evitare di limitare il campo di applicazione di tale istituto".

mento di reclamo sulla base di una distinzione per materia delle diverse fattispecie ricorribili, come diversamente regolamentato in ambito civile, forse la soluzione capace di attribuire maggiore autorevolezza a uno strumento che appare per lo più dilatorio dell'accesso alla giurisdizione tributaria, sarebbe da ricercare nell'attribuzione di un carattere facoltativo al mezzo, la cui introduzione nel sistema tributario sembrerebbe finalizzata piuttosto a porre un limite temporale alla facoltà amministrativa di rispondere alle istanze elevate in sede accertativa dai contribuenti che non a prevedere l'instaurazione tra le parti di un contraddittorio extragiudiziale, già accessibile nell'ambito tributario, attraverso il ricorso agli strumenti dell'adesione e dell'autotutela amministrativa.

 **Euroconference**
Editoria

PIÙ COMPRI MENO SPENDI



Singolo testo 35% di sconto

Due testi 40% di sconto

Tre testi 45% di sconto

Quattro testi 50% di sconto

Cinque testi 55% di sconto

[SCOPRI DI PIÙ](#)