

Nicola Pennella

PROFILI PROCESSUALI DELLA TASSAZIONE SULLA FAMIGLIA

SOMMARIO: 1. La legittimazione e il litisconsorzio processuale nella tassazione sulla famiglia. – 2. Legittimazione processuale dei familiari derivante da obblighi dichiarativi di fattispecie impositive. – 3. Legittimazione processuale dei familiari sull'accertamento o sulla riscossione dei tributi.

1. *La legittimazione e il litisconsorzio processuale nella tassazione sulla famiglia*

Nell'ambito tributario, la legittimazione processuale della famiglia sconta, da un canto, la mancanza di un soggetto passivo del tributo in sé considerato, e d'altro canto, la presenza di innumerevoli fattispecie impositive di natura sia sostanziale, sia formale, che individuano, però, il loro dato caratterizzante nel vicolo familiare intercorrente tra le persone fisiche titolari di situazioni giuridiche soggettive fiscalmente rilevanti¹. Infatti, il legislatore tributario ha dettato specifiche previsioni di tassazione su alcuni beni cointestati a familiari quali quelli rientranti nella comunione familiare o sull'esercizio di determinate attività –come quella dell'impresa familiare– ma non ha affiancato alcuna disciplina di natura processuale sui soggetti legittimati quali portatori di un proprio interesse oppositivo o pretensivo a proporre, a resistere o a partecipare al giudizio avente ad oggetto proprio i detti vincoli familiari. Tale assetto normativo ha determinato, da un lato, l'interesse della letteratura tributaristica per

¹ Sul tema dell'imposizione sulla famiglia, si veda, da ultimo, A. TURCHI, *Diritto tributario di famiglia*, Torino, 2022, soprattutto in riferimento alle diverse tipologie di tassazione che avevano interessato nel secolo XIX soggetti considerati fiscalmente una famiglia, ancorché non legati da vincoli civilistici di famiglia, fino all'attuale assetto dell'imposizione imperniato sulla personalizzazione del prelievo fiscale. Sulla rilevanza della tassazione familiare si è espresso C. SACCHETTO, *La tassazione della famiglia: il modello italiano*, in AA.VV., *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Soveria Manelli, 2010, 69, per il quale “*tassare la famiglia significa entrare nel cuore del principio di eguaglianza fiscale*”.

un inquadramento il più sistematico possibile e, d'altro lato, l'intervento della giurisprudenza, di merito e di legittimità, per individuare le "condizioni processuali" delle persone fisiche avvinte da un legame familiare in sede di verifica giudiziale dell'attuazione della disciplina degli obblighi dichiarativi e di quelli di adempimento dell'obbligazione tributaria, soprattutto quando gli uffici finanziari, non notificano gli atti nei confronti di tutti i cennati soggetti².

La carenza di specifiche previsioni processuali sui profili fiscali risulta aggravata dalla laconicità della previsione generale sulla definizione di parte processuale espressa nel d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, di revisione organica del contenzioso tributario, il cui art.10 ha soltanto previsto che sono parti nel processo dinanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, "oltre al ricorrente", i soggetti attivi della tassazione, questi sì indicati con maggiore specificazione³. Difatti è stato già ben rilevato, anche nella teorica processuale di diritto comune, come la nozione di parte presenti diversi significati, principiando da quello formale, ossia del soggetto che abbia presentato la domanda innanzi al giudice, il quale criterio non risulta, anche nel campo tributario, sufficiente al fine dell'individuazione del soggetto legittimato a chiedere la tutela giurisdizionale in quanto, non sempre il soggetto costituitosi è quello titolare della relativa situazione giuridica soggettiva⁴. Pertanto, a disparte della validità ed efficacia della decisione giudiziale di rigetto solo in rito (ossia dell'accertata carenza della sola legittimazione processuale), non risulta decisiva la presentazione dell'atto introduttivo del giudizio sulla pretesa fiscale,

² Sulla questione si veda, per citare solo i più recenti contributi sistematici, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 41 e segg., F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021, 51 e segg., A. MARCHESELLI, *Delle parti e della loro rappresentanza in giudizio*, in *Contenzioso tributario*, Milano, 2021, 317 e segg., C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve del processo tributario*, Padova, 2008. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, 63 e segg..

³ A. CHIZZINI, in F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998, 11, e in L. TOSI e A. VIOTTO, *Il nuovo processo tributario*, Padova 1999, 16 e segg..

⁴ Si confrontino, per tutti, S. SATTÀ, C. PUNZI, *Diritto processuale civile, Appendice di aggiornamento della tredicesima edizione*, Padova 2007, A. ATTARDI, *Diritto processuale civile, Parte generale*, Padova, 1997, e A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2021.

sul rimborso o sul riconoscimento di uno status fiscalmente rilevante, emergendo la necessità della verifica giudiziale di quell'interesse ad agire, a sua volta legittimante l'assunzione della qualità di parte in senso anche sostanziale, risultando indispensabile riscontrare la compresenza della *legitimatio* non soltanto *ad processum*, ma anche di quella *ad causam*⁵.

Il consolidato riconoscimento nel contenzioso tributario della legittimazione processuale attiva e passiva anche nei riguardi di enti senza personalità giuridica nei cui confronti il presupposto dell'imposizione diretta si verifichi in modo unitario e diretto indicati dall'art.73, co.2, del TUIR nella versione post 2004, quali soggetti all'IRES, permette di focalizzare l'indagine sui tre elementi caratterizzanti la legittimazione processuale anche per i destinatari di una disciplina fiscale soltanto perché familiari, proprio perché sussiste, anche in sede litigiosa, un interesse proprio a siffatto accertamento giudiziale⁶. Non dovrebbe essere posto fondatamente in dubbio che il prisma ermeneutico tramite cui analizzare ogni singola tematica afferente all'imposizione sulla famiglia debba interessare non soltanto la verifica della capacità per un soggetto privato di far valere giudizialmente i diritti o interessi propri di un altro soggetto in quanto rappresentato *ope legis* o tale individuato dalla giurisprudenza che proprio nell'ambito familiare trova la sua più rilevante applicazione, ad esempio, per la tutela dei figli minori, inabilitati, interdetti, etc.. Gli elementi significativi minimi della cennata individuazione della parte processuale non soltanto in senso formale, ma quale espressione di quell'interesse ad agire giustificativo di qualsiasi domanda giudiziale, sono stati già individuati dalla dommatica processuale civilistica per indicare,

⁵ La constatazione che “è certo che la norma in parola non esplica compiutamente il concetto di parte nel giudizio tributario e, soprattutto, niente dice in ordine alla legittimazione ad agire al cospetto delle Commissioni tributarie”, si rinviene in F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fn.*, 2002, I, 69.

⁶ La legittimazione passiva del destinatario di un atto fiscalmente rilevante si rinviene nella peculiare ipotesi, che può –ovviamente– interessare anche l'ambito familiare, della richiesta dell'ufficio finanziario erariale o dell'ente substatale o del comandante provinciale della Guardia di finanza al Presidente della Corte di giustizia tributaria di primo grado dell'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda, disciplinato dall'art.22 del d.Lgs. n.472 del 1997, di revisione organica delle sanzioni tributarie non penali, come già osservato – da ultimo – da G. MERCURI, in P. RUSSO, F. COLI e G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022.

rispettivamente i “meri” soggetti degli atti processuali, quelli destinatari degli effetti del processo e quelli attinti dalle conseguenze della pronuncia giurisdizionale che nella tematica della tassazione della famiglia possono rinvenirsi, ad es., nella tassazione del fondo patrimoniale o dell’impresa familiare⁷.

Gli effetti dell’imposizione fiscale afferente ai soggetti titolari di posizione soggettive fiscalmente rilevanti in relazione ai loro vincoli familiari si manifestano sotto il profilo processuale, soprattutto, in ordine alla loro necessaria o meno presenza nel giudizio instaurato da uno di loro (o incardinato contro uno di loro, come nell’ipotesi dell’iscrizione ipotecaria ex art.22 del d.Lgs. n.472 del 1992) regolato dall’art.14 del d.Lgs. n.546 del 1992, rubricato litisconsorzio ed intervento⁸. Infatti, l’art.14, cit., al primo comma, dispone 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, al fine di non privare d’efficacia il *decisum* giudiziale emesso nei riguardi non di tutti i soggetti il cui legame, anche nella sfera della fiscalità familiare, dev’essere rinvenuto in base alle rispettive fattispecie impositive sull’assunto che detta inscindibilità può risultare diversa dall’interpretazione della corrispondente disciplina processuale civilistica⁹. A tal fine, le sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno

⁷ Sul tema, tra i più recenti, F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, cit., 73 e segg., F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, 41 e segg., e, A. MARCHESELLI, *Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio*, in *Contenzioso tributario*, Milano, 2021, 3178 e segg., F., op. cit., 51 e segg..

⁸ Sullo stato della questione magmatica della presenza di più parti nel processo tributario, si vedano, oltre i Manuali processuali, le indagini specialistiche di F. Pistolesi, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, I, 268, L. CASTALDI, *Sul processo tributario litisconsortile. Lineamenti storico ricostruttivi*, 2013, F. ALBERTINI, *Le pluralità di parti nel processo tributario*, Torino, 2017, e B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2022.

⁹ L’esistenza dei dubbi in letteratura è riassunta da L. CASTALDI, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di T. Baglioni, S. Menchini, M. Miccinesi, Milano, 2004, 169, con la precisazione da aggiungere che nel codice di rito civile la prospettiva è posta dalla parte della sentenza emananda – poiché l’art.102, c.p.c., statuisce che “*Se la decisione non può pronunciarsi che in confronti di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo*”, mentre nel contenzioso tributario la questione attiene maggiormente all’oggetto della domanda di tutela giudiziale e ciò proprio nell’ottica del processo tributario quale di impugnazione-merito.

affermato che la disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee di quelle che presidiano la normativa avente lo stesso oggetto nel processo ordinario poiché “l’inscindibilità tributaria” emerge nel peculiare rapporto tra l’atto impugnato e la contestazione del contribuente, a sua volta da riscontrarsi nei due elementi della fattispecie costitutiva dell’obbligazione rinvenuti negli elementi comuni ad una pluralità di soggetti allorché tali elementi siano posti a fondamento dell’impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati¹⁰.

La necessaria verifica della sussistenza o meno della contitolarità di una situazione soggettiva tributaria è il necessario punto di partenza per l’individuazione delle cause inscindibili nel contenzioso tributario i cui dati caratterizzanti sono stati rinvenuti –nella teoria del processo di diritto comune– nelle ragioni sostanziali, nei motivi processuali ovvero nelle mere esigenze di opportunità, quest’ultima emergente allorquando la necessaria integrazione del contraddittorio riguardi “*un soggetto estraneo al rapporto sostanziale*”, (ad es., nel prestatore di una garanzia o nell’opposizione di terzo all’esecuzione fiscale)¹¹. I motivi processuali, rinvenuti allorché l’azione giudiziale sia promossa da un terzo per far valere un diritto altrui in base a una determinata legittimazione ad agire

¹⁰ In questo senso la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 18 gennaio 2007, n.1052, in Riv. dir. trib., 2007, II, 178, con nota di G. FALSITTA, e in *Dir. prat. trib.*, 2007, 639, con nota di E. DE MITA. Il litisconsorzio necessario, individuato dalla cennata sentenza delle Sezioni Unite, riguardava l’accertamento unitario, ai fini dell’imposta di registro, del valore del bene in proprietà comune, nei riguardi dei dividendi, ossia soggetti titolari di un diritto reale su uno stesso bene. Il principio di diritto affermato dalla Corte regolatrice del diritto nella sua più autorevole espressione è che “*Ogniquale volta 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 unità 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 quella inscindibilmente comune a tutti i debitori ricorre il litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell’art.14, comma1, D.Lgs. n.546 del 1992*”.

¹¹ La tripartizione è indicata da C. Consolo e C. GLENDI, *Commentario breve del processo tributario*, Padova, 2008, sub art.14, 144, che riprende C. Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, ivi citato. Nell’ambito processuale tributario, oltre le monografie citate, si confrontino, F. RANDAZZO, *Gli incerti confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in *Giur. Trib.*, 2015, 34 e segg., e M. VERSIGLIONI, “*unita*” e “*uni*” del e nel processo tributario. Riflessioni teoriche sul litisconsorzio necessario soci-società di persone, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 149 e segg..

sono da rinvenire, nell'ambito dell'imposizione sui soggetti avvinti da vincoli familiari, in riferimento alla disciplina positiva attributiva a un soggetto dell'esercizio di diritti, obblighi e facoltà per conto di un altro, come, ad es., per il gestore di un trust o per l'amministratore di un fondo patrimoniale familiare. Infine, potrebbe emergere anche una posizione giuridica soggettiva comune ai cennati soggetti nel litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali, come già riscontrato nell'accertamento catastale dei beni in comunione familiare indivisa risolta positivamente dalla Sezioni unite della Cassazione già nel 2007, sulla cui scia venne risolta anche la questione relativa alla imposta di successione afferente alla contestazione della determinazione del valore di uno dei beni del compendio successorio¹².

Infine, i vincoli familiari rilevano anche in riferimento al litisconsorzio facoltativo nella sua accezione di litisconsorzio facoltativo originario che, pur non essendo specificamente disciplinato dalla legge sul contenzioso tributario del 1992, è stato ammesso dalla giurisprudenza della Corte regolatrice del diritto in assonanza con la previsione dell'art.103 del codice di rito civile allorquando l'impugnazione proposta da uno dei soggetti coobbligati non risulti fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari dell'atto¹³. Nella letteratura processuale tributaria la presenza del litisconsorzio facoltativo trova conferma nella previsione della riunione delle cause regolata dall'art.29 del d.Lgs. n.546 del 1992, il cui primo comma prevede che in qualunque momento il Presidente della Corte di giustizia tributaria dispone con decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi, per l'oramai pacifica ammissibilità vuoi in dommatica, vuoi in giurisprudenza, anche di legittimità, anche nel processo tributario

¹² In tal senso, sulla scia della citata sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 18 gennaio 2007, n.1052, la successiva giurisprudenza della Suprema Corte, espressa nelle decisioni 26 ottobre 2007, n.22523, 15 giugno 2010, n.14378, 30 marzo 2016, n.6079, in *Mass. trib. di Assonime*, in riferimento alla riscontrata esistenza del litisconsorzio necessario tra i coeredi nella vertenza relativa alla imposta di successione afferente alla contestazione della determinazione del valore di uno dei beni caduti in successione, allorquando non siano state evidenziate differenze qualitative delle singole porzioni spettanti ai coeredi.

¹³ L'affermazione si rinviene, ad esempio, già nella sentenza del Supremo collegio 26 ottobre 2007, n.22523, già citata e già delineata dalla Cassazione nella sentenza 3 luglio 2003, n.10499, in G.T., *Giur. Trib.*, 2003, con nota di G. TINELLI.

del ricorso introduttivo cumulativo o collettivo¹⁴. Nella tassazione della famiglia non si dovrebbe fondatamente porre in dubbio l'inclusione in tale categoria di tutte quelle previsioni di coobbligazione dal lato passivo che, ad es. nel comparto delle imposte sui redditi, si rinviene nell'art.65 del d.P.R. n.600 del 1973, il cui primo comma statuisce che gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa e, nell'ambito delle imposte sulle successioni e donazioni, nell'art.36 del d.Lgs. n.346 del 1990, il cui primo comma vi fa rientrare non solo gli eredi, ma anche i legatari.

Il litisconsorzio facoltativo successivo è stato disciplinato espressamente dal terzo comma dell'art.14, cit., nella disciplina dell'intervento volontario o della chiamata in giudizio, operante nei riguardi dei soggetti che, *“insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”*, da distinguersi –in aderenza alla tripartizione processuale civilistica– dell'intervento in quello principale, adesivo autonomo e adesivo dipendente, come enucleato dall'art.105 del codice processuale civile¹⁵. L'intervento principale, caratterizzato

¹⁴ Sul tema si veda F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario*, Padova, 2020, 38, mentre in giurisprudenza si veda anche la sentenza di legittimità 19 ottobre 2018, n.26376, in *Mass. trib. di Assonime*, ove venne affermato che la parziale coincidenza delle questioni introdotte con i due ricorsi non determina né l'improcedibilità (sopravvenuta) del primo giudizio, né l'esclusione della necessità di impugnare il diniego esplicito e, conseguentemente, di pronunciare al riguardo. Da ciò viene desunto l'effetto che, qualora due cause siano pendenti davanti allo stesso ufficio giudiziario, non potendo sorgere, essendo unico l'organo giudicante, alcuna questione di competenza per litispendenza o continenza, le quali presuppongono la contemporanea pendenza di causa davanti ad uffici giudiziari diversi. La suddetta contemporanea pendenza, innanzi al medesimo giudice di procedimenti relativi alla stessa causa può dare luogo a provvedimenti di riunione, i quali, attesa la loro natura ordinatoria, non sono suscettibili di impugnazione. Infine, nessun dubbio che l'unico motivo ostativo dell'ammissibilità del litisconsorzio facoltativo si rinviene nella inderogabilità della competenza territoriale che preclude la conseguente riunione delle cause pendenti, su cui, ancora, F. BATISTONI FERRARA, op. ult. cit..

¹⁵ Sull'ammissibilità del litisconsorzio facoltativo autonomo attivato mediante l'intervento autonomo nelle ipotesi di eccepire la titolarità di un credito contestato dall'ufficio finanziario, si veda E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, v ed., 1969, 203, F. BATISTONI FERRARA, ult. op. cit., 41, e L. CASTALDI, op. cit., 181, con la precisazione della necessaria, preventiva presentazione da parte dell'interveniente dell'istanza di rimborso, ossia che abbia *“ottemperato agli adempimenti procedurali richiesti dal legislatore come condizioni di esperibilità dell'azione di rimborso stessa,*

dall'esistenza di una contraria situazione giuridica contro le altre parti del processo, non risulta riconosciuto nella letteratura tributaria se non per chi l'ammette in tema di diritto al rimborso che, nel campo della tassazione della famiglia, potrebbe rinvenirsi, ad es., in tema di IRPEF, nell'imputazione ai coniugi dei redditi del fondo patrimoniale, della comunione o dei redditi dei beni dei figli minori soggetti a usufrutto legale, mentre generalmente accettato è l'intervento adesivo autonomo in quanto rinvenuto in una posizione soggettiva connessa a quella già dedotta in giudizio e pacificamente ammessa in tutte le controversie sulla coobbligazione solidale¹⁶. Infine, l'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente è stata negata dalla prevalente dottrina a ragione della mancata integrazione dei due alternativi requisiti indicati dall'art.14, co.3, cit., ossia nell'essere gli intervenienti e il ricorrente destinatari dell'atto impugnato o di essere parti del rapporto tributario controverso, ma affermata dalla giurisprudenza di legittimità dal lato attivo dell'obbligazione (ossia dell'ente impositore), mentre dal lato passivo (ossia dei contribuenti) deve essere verificata, ad es., nei riguardi dei collaboratori familiari in tema d'imputazione del maggiore reddito dell'impresa familiare¹⁷.

dovendosi escludere che costui possa giovarsi degli effetti processuali scaturenti dall'istanza di rimborso presentata dall'originario attore nei confronti dell'amministrazione finanziaria”.

¹⁶ Sull'intervento adesivo dipendente, oltre alle monografie già citate, si veda L. CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nel processo, tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1323, e *L'intervento adesivo dipendente nella giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2012, 1284. Sull'inammissibilità dell'intervento volontario del terzo in sede di giudizio per cassazione, si vedano, *ex multis*, le decisioni della Suprema Corte 1° marzo 2022, n.6774, 10 ottobre 2019, n.25423, e 10 maggio 2023, n.12588, in *Ced Cass.*. Nella giurisprudenza di legittimità dal lato passivo dell'obbligazione, l'intervento adesivo dipendente è stato ammesso dalle decisioni 18 maggio 2016, n.10215, 12 gennaio 2012, n.255, 13 luglio 2017, n.17279, 24 febbraio 2020, n.4862, in *Mass. trib. di Assonime*, tra i contraenti e il notaio rogante, essendosi escluso il litisconsorzio necessario. Sul lato attivo dell'imposizione si veda la pronuncia della Cassazione 11 settembre 2013, n.20803, in *Mass. trib. di Assonime*, sull'ammissibilità della partecipazione della Regione nel giudizio di secondo grado pendente tra il contribuente e l'ufficio finanziario erariale, concessionario *ex lege* per l'accertamento di un tributo regionale, quale l'IRAP, attribuendo alla cennata partecipazione natura di puro intervento volontario adesivo dipendente.

¹⁷ Da ultimo si veda l'ordinanza 1° marzo 2023, n.6204, in *Mass. trib. di Assonime*, della sezione tributaria della Cassazione di richiesta di rimessione alle

2. Legittimazione processuale dei familiari derivante da obblighi dichiarativi di fattispecie impositive

La posizione processuale nel campo della tassazione sulle persone avvinte da un vincolo di tipo familiare emerge a seguito dell'adempimento o meno del primigenio e necessario obbligo previsto in capo a un soggetto di comunicare all'Amministrazione finanziaria fatti fiscalmente rilevanti riguardanti un soggetto diverso poiché tale obbligo non realizza alcuna limitazione di diritto comune o di diritto tributario all'esercizio delle situazioni soggettive o alla propria capacità di agire da parte dei soggetti titolari delle relative situazioni giuridiche soggettive¹⁸. Infatti nessun dubbio che, per quanto attiene ai soggetti privi capacità giuridica di compiere determinate attività, la legge civile prima, e quella tributaria, poi, individuano un soggetto a ciò abilitato rinvenuto, nell'ambito familiare qui d'interesse, rispettivamente, nei genitori, in coloro che esercitano la patria potestà, nel tutore, nel curatore a favore dei minori, degli inabilitati e degli interdetti, o in qualsiasi altro soggetto individuato dalla legge, proprio perché siffatto tale soggetto è quello che ha una relazione immediata e

Sezioni unite al fine di verificare se l'art.53, co.2, del d.Lgs. n.546 del 1992, disciplini o meno un litisconsorzio necessario processuale che imponga sempre, prescindendo dal carattere scindibile o inscindibile delle cause o della loro dipendenza, ai sensi degli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, ovvero se il legislatore abbia inteso rendere la materia del litisconsorzio nel processo tributario di secondo grado autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile. In tal modo risultano così evidenziati gli aspetti peculiari della disciplina del processo tributario di appello e le modalità di proposizione dell'appello tributario stabilite dall'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992, in quanto, poiché l'appello incidentale può essere proposto solo con il deposito dell'atto contenente le controdeduzioni, ai sensi dell'art.54 del decreto legislativo n.546 del 1992, la parte appellata che ha interesse ad impugnare nei confronti di tutte le parti presenti nel giudizio di primo grado, nelle cause scindibili, non può notificare la sua impugnazione incidentale alle parti presenti nel giudizio di primo grado ai quali l'appellante principale non ha notificato il suo atto di appello, così non consentendogli di instaurare il contraddittorio con le parti interessate dal capo della sentenza da lui appellata e che lo ha visto soccombente, con l'evidente grave lesione del suo diritto di difesa.

¹⁸ Sulla questione si veda ancora F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, cit., 81, proprio in riferimento alle figure soggettive indicate nel testo.

diretta con quelle situazioni cui la legge tributaria collega tale obbligo dichiarativo¹⁹. Ne consegue che dette situazioni giuridiche soggettive presentano una valenza anche sotto il profilo processuale, ma deve premettersi che –pure nell’ambito della tassazione sulla famiglia– allorquando viene in contestazione lo scorretto esercizio giudiziale del “rappresentante fiscale” e il relativo accertamento giurisdizionale in sede civilistica sulla correlata responsabilità non determina alcun riflesso sull’avvenuto accertamento amministrativo o contenzioso tributario, come avvalorato dalla previsione sull’esclusione della verifica della capacità di stare in giudizio tra le cause di sospensione del giudizio tributario²⁰.

La questione sulla legittimazione processuale dei familiari in riferimento al corretto adempimento degli obblighi informativi, *in primis* quelli dichiarativi, riguarda la normativa sull’adempimento di detti obblighi in capo a un solo soggetto per fatti fiscalmente

¹⁹ Significativa di tali accadimenti è la specifica previsione dell’imputazione ai genitori dei redditi dei beni dei figli minori soggetti all’usufrutto legale disposta dalla lett.c dell’art.4 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con il d.P.R. n.917 del 1986, che risulta coerente con quella civilistica dettata dall’art.324, cod. civ., per la quale i genitori esercenti la responsabilità genitoriale hanno in comune l’usufrutto dei beni del figlio, fino alla maggiore età o all’emancipazione e che i frutti percepiti sono destinati al mantenimento della famiglia e all’istruzione ed educazione dei figli. La normativa codicistica dispone, poi, che non sono soggetti ad usufrutto legale i beni acquistati dal figlio con i proventi del proprio lavoro, i beni lasciati o donati al figlio per intraprendere una carriera, un’arte o una professione, e i beni lasciati o donati con la condizione che i genitori esercenti la responsabilità genitoriale o uno di essi non ne abbiano l’usufrutto, con la peculiare previsione che i beni pervenuti al figlio per eredità, legato o donazione e accettati nell’interesse del figlio contro la volontà dei genitori esercenti la responsabilità genitoriale e che se uno solo di essi era favorevole all’accettazione, l’usufrutto legale spetta esclusivamente a lui.

²⁰ L’art.39 del d.Lgs. n.546 del 1992 sul contenzioso tributario dispone al primo comma che il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, “*salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio*”. Pertanto, mentre può essere eccepita quale causa di sospensione del giudizio, la questione pregiudiziale alla soluzione della controversia tributaria lo “*stato delle persone*”, quali quello di figlio, coniuge o di parente la “*capacità delle persone*”, quali quelle di minore, inabilitato o interdetto, tutte demandate all’accertamento dell’autorità giudiziaria ordinaria, la verifica della “*capacità di stare in giudizio*”, regolate dall’art.11 della citata legge del 1992 sul processo tributario, ossia sulla rappresentanza di tali soggetti risulta esclusa dalla cause di sospensione del giudizio.

rilevanti espressivi di manifestazioni non soltanto di scienza –quali quelle sull’esistenza del presupposto e sulla determinazione della base imponibile posti in essere da un altro “soggetto familiare”– ma anche di volontà, quali quelle sulla scelta di un determinato regime fiscale o della utilizzo del risultato della dichiarazione. La più rilevante espressione della prima modalità d’adempimento dell’obbligo dichiarativo –ossia quella della mera dichiarazione di scienza si rinviene nella facoltà dei coniugi non legalmente ed effettivamente separati di presentare, dal 1999, su unico modello, la dichiarazione unica dei redditi di ciascuno di essi, sempreché entrambi non siano titolari di reddito d’impresa o di lavoro autonomo e, almeno uno sia loro, titolare di redditi di lavoro dipendente o assimilati, essendo modificata la precedente disciplina che indicava la condizione che la dichiarazione non presentasse “*particolari oneri e obblighi formali*”²¹. La cennata facoltà per i coniugi di co-dichiarazione non ha del tutto superato le problematiche relative alla responsabilità del coniuge co-dichiarante non attinto dalla notificazione della cartella di pagamento emessa a seguito di liquidazione dell’IRPEF ex art.36-bis del d.P.R. n.600 del 1973, e alla correlata questione della legittimazione processuale in ordine alla verifica giudiziale della determinazione separata delle imposte nette per ciascuno dei coniugi, della loro sommatoria e dell’applicazione delle ritenute e dei crediti di imposta sul loro ammontare complessivo, poiché risulta ora preclusa all’ufficio finanziario la sola emissione degli avvisi di accertamento in capo ad uno solo dei co-dichiaranti²².

²¹ In questo senso disponeva l’art.6, co.1, del d.P.R. n.322 del 1998, poi abrogato dall’art.7, co.1, del d.P.R. n.435 del 2001, mentre l’attuale disciplina – riportata nel testo– è fissata dall’art.13, co.4, del D.M. 31 maggio 1999, n.164, per la cui illustrazione si confronti la circolare dell’Agenzia delle Entrate 9 maggio 2013, n.14/E, par.5.1. Precedentemente la dichiarazione congiunta dei coniugi era prevista dal primo periodo dell’art.17, co.1, della legge 13 aprile 1977, n.114, poi abrogato dall’art.9 del d.P.R. 22 luglio 1998, n.322, i cui successivi periodi disponevano che in tale ipotesi la dichiarazione va presentata all’ufficio delle imposte o all’ufficio del comune nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del marito e che, soltanto se la moglie è residente nel territorio dello Stato, la dichiarazione dei redditi dei coniugi deve essere presentata all’ufficio del domicilio fiscale della moglie, mentre gli effetti sull’obbligazione tributaria indicati nel testo sono dettati dal secondo comma dell’art.17, cit., come sostituito dall’art.6 del D.L. 5 marzo 1986, n.57.

²² Sull’attuale esclusione di qualsiasi criticità “*sul piano della tutela procedimentale*

L'analisi della legittimazione processuale del coniuge codichiarante, individuato *ope legis* nella sola moglie, risulta determinante in quanto l'art.17 della L. n.137 del 1977 –ancora vigente– prevede al terzo comma la notifica della cartella di pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche iscritta nei ruoli nei confronti del marito, al successivo quarto comma che gli accertamenti in rettifica sono effettuati a nome di entrambi i coniugi e “notificati a norma del comma precedente” e, infine, al quinto comma che i coniugi sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo a nome del marito²³. La questione della legittimazione processuale della moglie s'incentra sull'ammissibilità del contrasto a una pretesa fiscale non portata a sua conoscenza, ma solo a quella dell'altro coniuge, essendo stata esclusa, a seguito dell'intervento dalla Corte Costituzionale di declaratoria di incostituzionalità del cumulo dei redditi dei coniugi per violazione del principio costituzionale di uguaglianza, di parità dei coniugi e di capacità contributiva, solamente che la costituzione in giudizio del marito potesse valere anche nei riguardi della moglie²⁴. L'autonomia dei rapporti fiscali dei coniugi non esclude che gli stessi possano effettuare la “*volontaria e libera scelta*” della dichiarazione congiunta, e ciò, per la Consulta, determina l'acquisizione dei “*rischi inerenti alla disciplina propria dell'istituto*”, ma tale assetto normativo non estende i suoi effetti fino alla sostituzione della legittimazione

e processuale della moglie codichiarante” in riferimento alla disciplina attualmente vigente per l'avvenuto superamento delle regole dettate dall'art.17, della L. n.114, cit., si esprime A. TURCHI, *Diritto tributario di famiglia*, cit., 197. Tali perplessità, invece, appaiono ancora sussistere in assenza di espressa abrogazione dell'art.17, cit., risultando essere stato eliminato soltanto l'originario primo comma dall'art.9, co.6, del d.P.R. n.322 del 1998, come ancora confermato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 9 maggio 2013, n.14/E, par.5.1, in riferimento all'emissione delle cartelle di pagamento.

²³ Sul tema si confronti la circolare del Ministero delle finanze 11 marzo 1978, n.5/1600.

²⁴ La decisione della Consulta 14 luglio 1976, n.179, si rinviene in *Dir. prat. trib.*, II, 337, e tra i commenti più significativi si segnalano quelli di F. GALLO, *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva* (in margine ad una recente sentenza della Corte Costituzionale), in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 96 e segg., e di A. FEDELE, *'Possesso' di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del 'cumulo'*, in *Giur. cost.*, 1976, 2162 e segg..

processuale del coniuge non destinatario della cartella di pagamento e non impugnante giudizialmente la liquidazione del tributo, come statuito dalla giurisprudenza del giudice delle leggi in base ad una interpretazione costituzionalmente adeguatrice dell'art.17, cit.²⁵.

La premessa degli interventi della Consulta che la dichiarazione congiunta dei coniugi rappresenti “*l'esercizio di una facoltà dei contribuenti con i conseguenti oneri e vantaggi*”, con la connessa disciplina, “*anche procedimentale*”, riservata al solo apprezzamento discrezionale del legislatore -individuato nel fine di semplificazione e snellezza del procedimento tributario espresso nella notificazione degli atti impositivi al solo marito- ha permesso di escludere la violazione del diritto di difesa della moglie rispetto all'atto impositivo stesso soltanto perché già verificatasi l'opposizione al primo atto impositivo²⁶. Infatti viene riconosciuto l'interesse ad agire in giudizio avverso la pretesa reddituale non portata a conoscenza della moglie (*rectius*, dell'altro coniuge) mediante l'impugnazione anche del precedente atto impositivo – sia esso finanche un avviso di mora – al fine di contestare nel merito l'obbligazione tributaria del marito (*rectius*, dell'altro coniuge) della quale l'altro coniuge risponde in via solidale, avendo la Consulta ammesso l'acquisizione dell'atto presupposto non notificato per effetto dell'inoltro di siffatta richiesta all'Amministrazione finanziaria e, in caso di sua inerzia o ritardo, tramite richiesta al giudice di emissione dell'ordine di sua esibizione²⁷. La problematica, oggi limitata alla sola notificazione della cartella di pagamento scaturente dalla liquidazione dell'IRPEF ex art.36-*bis* del d.P.R. n.600, cit., in base alla dichiarazione congiunta, sussiste in quanto dev'essere sempre opponibile la pretesa alla determinazione separata delle imposte nette per ciascuno dei coniugi, alla loro sommatoria e all'applicazione delle

²⁵ In questo senso la sentenza della Consulta 12 aprile 1989, n.184, in Giur. Cost., 1989, 849, par., 4.1., poi confermata dalla successiva ordinanza dell'Alta Corte 3 maggio 2000, n.128, ivi, 2000, 1298.

²⁶ Nel senso di cui al testo, l'ordinanza della Corte Costituzionale 3 maggio 2000, n.128, cit., e nella stessa prospettiva ermeneutica si veda la decisione della Cassazione 18 novembre 2015, n.23553, in GT *Riv. giur. trib.*, 2016, con nota di F. Picciaredda.

²⁷ La cennata ordinanza n. 128 del 2000, ebbe cura di evidenziare come nell'ipotesi di ricorso già presentato, il codichiarante potesse presentare motivi aggiunti giustificati proprio dal ritardo nell'esibizione dell'atto notificato all'altro dichiarante.

ritenute e dei crediti di imposta sul loro ammontare complessivo, con la conseguente legittimazione processuale dell'altro coniuge di contrastare la pretesa, seppure sia (anzi, soprattutto) coniuge separato successivamente alla presentazione di detta dichiarazione congiunta²⁸.

La questione della legittimazione processuale dei coniugi che hanno presentato la dichiarazione congiunta dei redditi è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità con diverse sfumature essendosi, ad esempio, affermato che il giudizio sorto tra più soggetti deve proseguire tra gli stessi mediante notificazione dell'impugnazione della sentenza a tutti poiché, il riscontrato vincolo di collegamento determinato dalla dipendenza di un comune fattore, determina l'applicazione dell'art.331, c.p.c., sull'obbligo dell'integrazione del contraddittorio nel giudizio di impugnazione²⁹. La necessità di un *simultaneus processus* emergente da tale minoritario orientamento di legittimità non ha scalfito la giurisprudenza della stessa Corte regolatrice del diritto sulla sussistenza della solidarietà dipendente dalla dichiarazione congiunta per il pagamento del tributo derivante dall'accertamento del maggior reddito dell'altro coniuge, e ciò neanche per effetto di attività illecite realizzate da quest'ultimo, aggravata dall'applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie al coniuge non autore di tali attività pur in evidente carenza di una sua coscienza e volontà³⁰.

²⁸ La questione di non manifesta questione di costituzionalità era stata presentata proprio per evidenziare una ventilata, ma non accettata dall'Alta Corte, disparità di trattamento tra coniugi ancora in costanza di matrimonio e quelli, invece, in separazione. Nello stesso senso la giurisprudenza della Corte di Cassazione con la decisione 2 aprile 2014, n.7612, 29 luglio 2014, n.17160, 18 gennaio 2018, n.1151, 11 aprile 2018, n.8921, in *CED Cass.*, contrastata da P. TARIGO, *Profili tributari della separazione del divorzio*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 330, e da E. MARELLO, *Dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi: disagi interpretativi*, in *Fam. e dir.*, 2003, 146.

²⁹ Nell'ultima indicazione di cui al testo si veda la sentenza della Cassazione e 25 novembre 2011, n.24928, in *Mass. trib. di Assonime*, cui si aggiungano le decisioni 19 gennaio 2007, n.1225, in *Mass. trib. di Assonime*, ove indicazione delle successive pronunce conformi, 10 dicembre 2007, n.25707, e 7 aprile 2009, n.8313.

³⁰ Sul tema dei redditi da reato si vedano le decisioni della Corte di legittimità 8 ottobre 2010, n.20856, 21 aprile 2011, n. 9209, 10 settembre 2014, n.19026, 14 aprile 2020, n.7803, in *CED Cass.*, e R. RINALDI, *Ancora in discussione i diritti e gli obblighi derivanti dalla dichiarazione congiunta dei coniugi*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 1065. Sul tema del maggior accertamento del reddito dell'imprenditore individuale si vedano le decisioni della Suprema Corte 26 maggio 2008, n.13525, e 9 febbraio 2018, n.3181, in *CED Cass.*, e sull'inapplicabilità della sanzione, V. FICARI, *Brevi riflessioni*

Una differenziazione delle <posizioni personali> dei coniugi è, però, emersa riguardo a quelle fattispecie premiali di definizione agevolata delle pendenze tributarie a seguito della riconosciuta esistenza tra i coniugi di un litisconsorzio processuale ex art.14 del d.Lgs. n.546, cit., con l'effetto –in tema di determinazione del valore della lite a tali fini– che “*la rettifica verte sul reddito di ognuno in relazione a fatti economici pertinenti all'uno o all'altro separatamente, e, di conseguenza, qualora vi sia impugnazione dell'atto di accertamento, sebbene ricorra una situazione di litisconsorzio processuale, i due rapporti dedotti in giudizio rimangono autonomi sul piano sostanziale e sono definibili in modo distinto*”³¹.

La legittimazione processuale tributaria di una persona fisica interessata da un vincolo familiare riguarda anche gli obblighi dichiarativi previsti dalle numerose fattispecie impositive imperniate sulla contitolarità in comune di un bene, di un reddito o di un diritto, dovendosi operare una *summa divisio* tra gli obblighi dichiarativi dettati in capo a un solo soggetto per i fatti fiscalmente comuni all'ambito familiare, da quegli obblighi, invece, imposti ad ognuno di loro. Infatti, il legislatore richiede la presentazione di una denuncia di un evento verificatosi in capo soltanto ad uno di loro, ma che interessa fiscalmente più soggetti, come in caso, rispettivamente, di tassazione locale per la dichiarazione degli immobili destinati all'abitazione principale della famiglia, di rettifica catastale dei relativi beni o diritti immobili o di dichiarazione di successione, ove l'art.28 del d.Lgs. n.346 del 1990, al quarto comma, dispone che, se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione, questa non si considera omessa se presentata da uno solo³². Nel secondo gruppo rientrano quegli

sulla responsabilità tributaria del coniuge obbligato dipendente tra impresa individuale e dichiarazione congiunta, in *Boll. trib.*, 2013, 485.

³¹ Sul punto si veda la sentenza della Cassazione 26 novembre 2014, n.25095, in *CED Cass.*, sul condono ex art.39 del D.L. n.98 del 2011 e 30 novembre 2011, n.25531, in *CED Cass.*, ai fini dell'applicazione del condono fiscale previsto dall'art.9-bis del D.L. 28 marzo 1997, n.79.

³² In ordine al profilo dell'accertamento catastale, la Corte di Cassazione ha affermato, in via generale, già con la sentenza 25 novembre 2021, n.36760, in *Mass. trib. di Assonime*, che l'impugnazione dell'atto di classamento di un immobile in comproprietà tra più soggetti dà luogo ad un litisconsorzio necessario tra tutti i comproprietari, non potendosi ammettere che tale accertamento possa condurre a

obblighi dichiarativi prescritti nei confronti di un solo soggetto, seppure riguardino fattispecie impositive su uno o più beni, redditi o diritti riferiti proprio all'ambito familiare, come, ad es., per quelli rientranti nella comunione legale dei coniugi o del fondo patrimoniale familiare, nell'usufrutto sui beni dei figli minori, inabilitati, interdetti, etc., nel patto di famiglia di cui all'art.768-*bis*, cod. civ., o nel trust <familiare>, ove il contenuto della dichiarazione di uno di tali soggetti impatta, necessariamente, anche su quella degli altri familiari.

La questione della legittimazione di tali soggetti dipende dalla scelta legislativa sugli effetti della dichiarazione, potendosi principiare dal primo ambito dei soggetti obbligati disgiuntamente e, precisamente dall'obbligo dichiarativo per l'imposta sulle successioni o per quelle delle imposte dirette ove il legislatore ha individuato nell'obbligazione solidale la soluzione idonea alla tutela degli interessi fiscali, con la conseguente esclusione, nel relativo processo sulla fondatezza della pretesa fiscale degli altri coobbligati, del litisconsorzio necessario, ma non di quello facoltativo³³. Una diversa interpretazione sulla legittimazione processuale si rinviene per la dichiarazione degli immobili ai fini della tassazione locale in quanto qui emerge un'obbligazione paritaria che già originariamente scaturisce dalla contitolarità di un bene, e non su un diritto su un bene o un complesso di beni –quale l'eredità– che impone l'accertamento in via amministrativa, prima e in sede giudiziale, poi, della pretesa fiscale in quanto afferente (se non allo status delle persone, familiari o meno, in quanto questione pregiudiziale riservata ex art.14, co.1, del d.Lgs. n.546, del 1992, all'autorità giudiziaria ordinaria) al profilo impositivo³⁴. In questo senso si pone la giurisprudenza della Cassazione allorquando afferma che l'attribuzione disgiunta ai coniugi dell'amministrazione e della rappresentanza in giudizio per i beni in

valutazioni diverse in ordine alla natura dell'immobile medesimo e, quindi, valere quale accertamento giudiziale con efficacia di giudicato esterno.

³³ In tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni si vedano gli art.27 e segg. e 55 del d.Lgs. n.346 del 1990, mentre per le imposte sui redditi si vedano gli artt.1 e segg. del d.P.R. n.600 del 1973.

³⁴ In riferimento alla fiscalità comunale sugli immobili si veda, da ultimo, l'obbligo dichiarativo ai fini dell'imposta municipale unica dettata dall'art.1, co.769 della L. n.160 del 2019.

comunione legale prevista dall'art.180, cod. civ., non può condurre a separate, e contrastanti, pronunce circa la disciplina fiscale di un bene immobile, con l'effetto che, ai fini dell'applicazione dell'ICI, le questioni relative –ad esempio, quelle sull'atto di classamento– non possono essere decise se non in contraddittorio, oltre che con l'Agenzia del territorio e il Comune, tra tutti i comproprietari ricorrenti mediante riunione dei procedimenti giudiziari ai sensi dell'art.14 del d.Lgs. n.546 del 1992³⁵.

3. Legittimazione processuale dei familiari sull'accertamento o sulla riscossione dei tributi

Gli esiti dei controlli fiscali e degli accertamenti dei tributi nei riguardi di persone in ragione dell'appartenenza ad uno stesso nucleo familiare, sono rilevanti ai fini processuali se, e nella misura in cui, scaturiscano da fattispecie impositive imperniate su presupposti dettati nei riguardi di tutti tali soggetti, non rilevando quei controlli o quegli accertamenti che non determinino alcun riflesso di tassazione nei confronti di alcuni di loro, seppure alcuni familiari siano stati indicati quali soggetti qualificanti la stessa fattispecie tributaria. Infatti non emerge alcuna legittimazione processuale dei familiari non interessati dall'imposizione scaturente dall'emanazione di un atto di controllo o di un avviso di accertamento, pur riguardante una fattispecie impositiva della quale hanno contribuito ad integrare gli estremi normativi, nella misura in cui i relativi atti amministrativi e il conseguente accertamento giudiziale non interessino la loro posizione fiscalmente rilevante come, ad es., in tema di riconoscimento del loro <status fiscale> o della loro responsabilità sanzionatoria per tale dichiarazione³⁶. Ne consegue l'esclusione della legittimazione

³⁵ In tale senso si vedano le decisioni della Suprema Corte 30 giugno 2010, n.15489, e 30 giugno 2010, n.15484, in *Mass. trib. di Assonime*, ove l'indicazione delle successive pronunce conformi 5 febbraio 2020, n.2623, 2 marzo 2020, n.5635, 16 gennaio 2023, n.997, e 14 giugno 2023, n.16988, in relazione agli anni 1999, 2000, 2001 e 2002, ossia ad annualità alle quali non si applica l'art.74, co.1, della legge n.342 del 2000 sull'efficacia dell'accertamento ICI anche ai fini della validità della notifica dell'avviso di accertamento catastale sul quale la pretesa comunale si fonda.

³⁶ In riferimento allo *status* e alle modalità dichiarative, si veda la giurisprudenza

processuale in capo al familiare nelle ipotesi di accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA dell’impresa individuale riguardo alla destinazione dei beni dell’impresa al consumo familiare rilevante -in tema d’imposizione diretta e dell’IVA- ai fini della determinazione sia dei ricavi dei beni oggetto dell’attività dell’imprenditore individuale o delle società di persone, sia delle plusvalenze dei beni relativi agli imprenditori, oppure, ancora, di riscontro della qualità di familiare per l’esclusione, dalla deduzione dal reddito d’impresa, dei compensi attribuiti ai familiari³⁷.

L’esattezza dell’affermazione che la soluzione della legittimazione

della Cassazione, espressa, ad es., con la sentenza 2 marzo 1993, n.2569, in *Mass. trib. di Assonime*, sul contenuto, dettato dall’art.5, ultimo comma, del d.P.R. n.597 del 1973 prima, e dall’art.5 del TUIR del 1986, poi, dell’atto dichiarativo dell’impresa familiare di enunciazione della sua creazione nella forma e nei termini ivi indicati, e dell’indicazione di ciascun collaboratore familiare e della sua quota di partecipazione agli utili. In ordine alla verifica dell’indicazione nella dichiarazione dei redditi dell’imprenditore individuale gerente un’impresa familiare, riguardo all’effettiva partecipazione del coniuge, la Suprema Corte con la sentenza 21 dicembre 2021, n.4093, in *Mass. trib. di Assonime* (ove l’indicazione della successiva pronuncia conforme, 8 marzo 2023, n.6868) ha affermato che il giudice di merito, una volta ritenuta eccessiva e non attendibile la partecipazione agli utili nella misura del 49% in proporzione all’effettiva partecipazione, continuativa e prevalente, dell’altro coniuge all’attività d’impresa, avrebbe dovuto concludere per l’insussistenza delle condizioni di cui all’art.5 del TUIR del 1986 nella versione ante 2004. In tale ultima decisione, i Supremi giudici evidenziano come il legislatore abbia applicato “*nei confronti dell’impresa familiare un sistema di tassazione per trasparenza analogo a quello che opera per le società di persone*”.

³⁷ La disciplina sull’esclusione dalla deduzione dal reddito d’impresa dei compensi attribuiti ai familiari è presente nell’art.58 del d.P.R. n.917 del 1986, nella versione post 2004, e nell’art.60 dello stesso TUIR – quest’ultimo anche in riferimento ai familiari partecipanti all’impresa familiare – e nell’art.2, co.2, n.5 del d.P.R. n.633 del 1972, in tema di IVA. La Corte regolatrice del diritto con le sentenze 15 marzo 2017, n.6721, e 21 dicembre 2021, n.40937, in *Mass. trib. di Assonime*, afferma l’indeducibilità dal reddito dell’imprenditore familiare dell’importo liquidato a un proprio collaboratore familiare a titolo di diritti da quest’ultimo maturati in conseguenza della cessazione dell’impresa familiare a suo tempo costituita, per mancanza del requisito di inerenza previsto dall’art.109, co.5, del TUIR, sempre post 2004. Tale conclusione ha determinato anche l’effetto che il relativo importo non vada assoggettato ad IRPEF in capo al soggetto percipiente, in quanto tale reddito “*non è riconducibile a nessuna delle categorie reddituali previste dal t.u.i.r.*” pur affermando che, poiché i familiari che prestano attività lavorativa nell’impresa sono meri collaboratori privi di contitolarità dell’impresa familiare, i compensi ad essi spettanti vanno qualificati come redditi di puro lavoro.

processuale dei familiari dipende dalla qualificazione della fattispecie tributaria, si rinviene nella -più controversa- questione della natura dell'impresa familiare sotto il profilo fiscale nei cui confronti la giurisprudenza di legittimità esclude il litisconsorzio necessario tra i collaboratori dell'impresa familiare prevista dall'art.230-*bis*, cod. civ., e il titolare di detto soggetto imprenditoriale, nel giudizio sulla legittimità e sulla fondatezza dell'avviso di accertamento del maggiore reddito imputato all'impresa familiare stessa³⁸. Tale conclusione viene motivata dalla Corte regolatrice del diritto in base all'attribuzione della natura individuale all'impresa familiare con la conseguenza che i maggiori ricavi emersi in via di accertamento non possono essere ricondotti anche ai collaboratori familiari in quanto questi non sono contitolari dell'impresa familiare, avendo qualificato quelli dichiarati da detti collaboratori come redditi di puro lavoro, seppure sia stato anche affermato che i collaboratori familiari, ai sensi dall'art.230-bis, co.1. cod. civ., “*partecipano agli utili dell'impresa ed anche all'avviamento in proporzione della quantità e qualità del lavoro prestato*”³⁹. Invero, le

³⁸ In questi termini l'orientamento prevalente espresso nelle decisioni di legittimità 31 gennaio 2017, n.2472, in *Mass. trib. di Assonime*, ove l'indicazione delle successive pronunce conformi, 20 dicembre 2019, n.34222, 29 settembre 2021, n.26343, 17 gennaio 2023, n.1362, 27 marzo 2023, n.8582, 27 marzo 2023, n.8582 e 22 dicembre 2017, n.30842, in *Mass. trib. di Assonime*, ove l'indicazione della successiva pronuncia conforme, 15 settembre 2021, n.24859. Peraltro, tali conclusioni sembrano corrispondere all'interpretazione amministrativa, come emerge dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n.176/E del 2008, dalla risposta ad interpello n.195 del 2021 e, soprattutto, dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n.320/E del 1997 che, in relazione all'ipotesi di conferimento dell'azienda dell'impresa familiare in società, ha affermato che il diritto di credito spettante ai collaboratori dell'impresa assume rilevanza meramente interna. Invero proprio la presenza del conferimento dell'azienda familiare in una società evidenzia la trasformazione del precedente rapporto riconoscendosi – civilisticamente – al collaboratore non soltanto il diritto a percepire una quota di utili, ma anche di patrimonio, con l'effetto che la liquidazione del diritto di partecipazione all'impresa familiare altro non è che una liquidazione di utili.

³⁹ In quest'ultimo senso si veda la pronuncia del Supremo collegio 14 maggio 2007, n.10946, in *Mass. trib. di Assonime*, ove l'indicazione della successiva pronuncia conforme, 15 settembre 2008, n.23617, ove si aggiunge che i collaboratori dell'impresa familiare sono titolari non di quote dell'azienda, ma del diritto ad una remunerazione della loro opera che tenga conto pure degli incrementi del valore aziendale. Da ciò l'effetto desunto nella cennata decisione del 2007 che il loro apporto non implica in sé una decurtazione dell'attivo ereditario, ma può comportare eventuali posizioni

quote spettanti ai collaboratori dell'impresa familiare sono individuate dall'art.5, co.4, del TUIR, in termini di reddito di partecipazione a quello d'impresa, ma la Corte di Cassazione, invece, ha statuito che in tema di accertamenti del maggior reddito dell'impresa familiare *pro quota* in capo ai collaboratori della plusvalenza tassabile a seguito della cessione dell'azienda, è comunque escluso l'obbligo di sospensione del giudizio sulla rettifica del reddito del collaboratore in pendenza della controversia sul maggior reddito dell'impresa familiare fondato su tale rettifica⁴⁰.

La legittimazione processuale di un familiare a seguito dell'accertamento del maggior reddito o della maggiore IVA nei riguardi di altro familiare risulta interessata sia dalla normativa che individua proprio nel nucleo familiare uno degli elementi identificativi, sia da quella giurisprudenza di legittimità che ha interpretato e, in senso estensivo, vuoi le previsioni sull'accertamento delle persone fisiche in generale, vuoi sulla <introduzione> di una specifica disciplina d'accertamento nei riguardi di soggetti giuridici autonomi, quali le società di capitali partecipate da familiari⁴¹. Principiando da

debitorie del defunto titolare dell'impresa, detraibili dall'attivo stesso, se ed in quanto si adduca e dimostri che determinati compensi partecipativi siano ancora dovuti alla cessazione del rapporto di collaborazione segnata dalla morte di detto titolare.

⁴⁰ Tale è l'orientamento della sentenza della Suprema Corte 9 settembre 2001, n. 11779, in *Mass. trib. di Assonime*, che trova conferma nella successiva sentenza della Cassazione 15 ottobre 2007, n.21535, in *Mass. trib. di Assonime* (ove l'indicazione della successiva pronuncia conforme 29 aprile 2009, n.10017) appunto sulla legittimità dell'imputazione diretta al collaboratore della plusvalenza tassabile a seguito della cessione dell'azienda. Sulla natura di partecipazione del reddito dei collaboratori dell'impresa familiare quale reddito di partecipazione all'attività d'impresa, il legislatore del Testo Unico non ha previsto una disciplina simile a quella dell'art.53, co.2, lett.c, che – ai fini la qualificazione del reddito dell'associante in partecipazione apportante la sola prestazione lavorativa – l'ha individuato quale reddito di lavoro dipendente.

⁴¹ La questione dell'imputazione diretta ai soci a seguito dell'accertamento nei riguardi delle società di capitali a ristretta base azionaria è stata ampiamente criticata nella letteratura tributaria già da V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società. Le società a ristretta base azionaria*, Padova, 1966. Sul tema si confronti F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria – Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, fino al più recente contributo nell'ambito familiare, di A. TURCHI, *Diritto tributario di famiglia*, cit., 185 e segg.. La legittima presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in favore dei soci di una società a ristretta base sociale valida anche nelle ipotesi di assenza di rapporti di parentela è

quest'ultima questione, la giurisprudenza della Cassazione è ferma nel ritenere legittima l'imputazione dei proventi non dichiarati dalla società a ristretta base azionaria (generalmente individuata proprio quando sono presenti soggetti appartenenti al medesimo nucleo familiare) ancorché detta società non abbia optato per la tassazione per trasparenza *ex art.116 del TUIR*, post 2004, a ragione della presenza di univoci interessi tra i detti soci i quali impongono la prova contraria del reinvestimento degli utili occulti nella società stessa⁴². L'esclusione del litisconsorzio necessario tra i soci e una società di capitali a ristretta base azionaria (invece imposto per le società di persone, pur se il trattamento fiscale della tassazione degli utili è individuato dalla giurisprudenza quale identico) è sancita dalla Suprema Corte, seppure sia stato riconosciuto che l'accertamento tributario nei confronti di detta società costituisca un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, con la conseguente esclusione della legittimazione dei soci ad impugnare l'avviso societario, finanche quando sia stato loro

stata affermata dalla decisione della Suprema Corte, 12 aprile 2022, n.11835 (in *Mass. trib. di Assonime*) in base al rilievo che l'esiguo numero dei partecipanti implica di per sé un elevato grado di compartecipazione dei soci, e dunque la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utili extrabilancio, ma in senso contrario si veda la precedente sentenza 26 novembre 2014, n.2511 (in *Mass. trib. di Assonime*).

⁴² La legittima imputazione degli utili societari non dichiarati in capo ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa è consolidata nella giurisprudenza di legittimità, da ultimo con le decisioni, 26 maggio 2023, n.14824, 26 maggio 2023, n.14855, in *Mass. trib. di Assonime*, anche nei confronti dei soci della società partecipante della società destinataria dell'accertamento, come emerge dalle sentenze della Cassazione dalla pronuncia 10 giugno 2009, n.13338, in *Mass. trib. di Assonime*, ove indicazione delle successive decisioni conformi, 19 dicembre 2019, n.33976, 24 dicembre 2020, n.29503, 20 maggio 2021, n.13841, 11 luglio 2022, n.21813. Sull'ammissibilità della prova contraria della realizzazione del maggior utile della società e della legittimità del socio alla prova dell'estraneità alla gestione e conduzione societaria, si vedano, da ultimo, le decisioni del Supremo collegio, 10 gennaio 2022, n.474, 4 aprile 2022, n.10724, 14 aprile 2022, n.12328, 13 febbraio 2023, n.4341, in *Mass. trib. di Assonime*. Un più favorevole orientamento di legittimità ammette la prova contraria al maggior reddito societario e, di conseguenza dei soci, quando venga dimostrato che gli utili siano stati accantonati o reinvestiti, come rileva Cass. 17 ottobre 2005, n.20078, 24 giugno 2021, n.18200, *idem*, 4 aprile 2022, n.10679, 6 maggio 2022, n.14394, 6 maggio 2022, n.14396, 22 febbraio 2023, n.5567, in *Mass. trib. di Assonime*.

notificato⁴³.

In tema di accertamento delle persone fisiche, l'art.38 del d.P.R. n.600 del 1973, co.4, autorizza l'ufficio finanziario a determinare < sinteticamente > il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, specificamente prevedendo -dal 2010- al quinto comma, tale determinazione fondata anche sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, "*differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza*"⁴⁴. Tale modifica legislativa ha recepito l'orientamento della giurisprudenza, anche di legittimità, sulla rilevanza dei rapporti familiari (estesa alla c.d. famiglia di fatto) ma senza che fosse stata affrontata, in ossequio al principio dell'individuazione della natura del processo tributario quale d'impugnazione (dell'atto) e di merito (della pretesa fiscale o di rimborso del contribuente), la questione della partecipazione al giudizio dei familiari diversi da quelli destinatari degli avvisi di accertamento d'ufficio, generalmente, i figli non dichiaranti redditi

⁴³ Il Supremo collegio esclude, da ultimo con le pronunce 11 marzo 2020, n.6806, 17 settembre 2020, n.19360, 17 settembre 2020, n.19361, in *Mass. trib. di Assonime*, l'ipotesi di litisconsorzio necessario in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, mentre la decisione 6 febbraio 2023, n.3568, in *Mass. trib. di Assonime*, ha escluso la legittimazione dei soci a ricorrere avverso l'avviso di accertamento del maggior utile societario seppure a loro notificato, non essendo stato condiviso l'assunto che la notifica avrebbe determinato la costituzione del rapporto impositivo, perché ben dovrebbe tenersi distinto il profilo dell'opponibilità ai soci dell'accertamento societario dal profilo della titolarità del rapporto sorto con quest'ultimo. Infine, la precedente decisione di legittimità 18 giugno 2014, n.13818, in *Mass. trib. di Assonime*, conferma l'esclusione del litisconsorzio necessario tra soci e società partecipata a ristretta base azionaria con la precisazione che la decisione non passata in giudicato resa per la società non può essere posta alla base della pronuncia riguardo ai soci.

⁴⁴ La modifica legislativa del quinto comma dell'art.38, cit., nel senso indicato nel testo, è opera dell'art.22, co.1, del D.L. 31 maggio 2010, n.78, conv. in L. 30 luglio 2010, n.122, mentre le successive modifiche dello stesso quinto comma sono dell'art. 10, co.1, del D.L. 12 luglio 2018, n.87, conv. in L. 9 agosto 2018, n.96. La normativa amministrativa prevista dall'art.58, co.5, cit., si rinviene nel D.M. 24 dicembre 2012, ove venne affermato che le spese possono essere calcolate con riferimento al nucleo familiare e poi imputate *pro quota* a ogni singolo membro dello stesso nucleo familiare in proporzione al reddito di ognuno. Sullo stato della questione si veda, da ultimo, A TURCHI, *Diritto tributario di famiglia*, cit., 171 e segg., e autori e interpretazioni amministrative ivi citate.

o maggior reddito accertati ma individuati proprio a seguito delle spese sostenute⁴⁵. L'esclusione della legittimazione processuale per i familiari non attinti dalla pretesa fiscale dev'essere affermata anche per quella espressa negli avvisi di accertamento notificati ad altri familiari (generalmente nella lor qualità di imprenditori o lavoratori autonomi) a seguito di controlli sui conti bancari o postali cointestati o intestati al solo familiare non destinatario dell'atto accertativo, giustificata, ancora, dalla natura del processo tributario quale d'impugnazione-merito, mentre siffatta legittimazione devesi ammettere quando l'accertamento sia rilevante per l'altro coniuge (ad es., quando risultano a questi disconosciute poste negative del sottostante rapporto finanziario)⁴⁶.

⁴⁵ La giurisprudenza di Cassazione sull'applicabilità dell'accertamento sintetico, soprattutto in base ai coefficienti presunti individuati dai decreti ministeriali previsti dall'art.38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600 (c.d. redditometro), è ampia potendosi principiare, ad esempio, dalla sentenza della Suprema Corte 7 marzo 2014, n.5366, in *Mass. trib. di Assonime* (ove ampia indicazione del conforme, successivo orientamento) secondo cui la prova contraria ammessa dal sesto comma dell'art.38, cit., – richiedendo la dimostrazione documentale non solo sulla sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche del possesso di tali redditi da parte del contribuente – implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare, per tale intendendosi esclusivamente la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori.

Tale affermazione viene completata dalla successiva asserzione che la presunzione del concorso di tali soggetti alla produzione del reddito, la quale può fornire giustificazione agli indici rilevatori di maggiore capacità contributiva concretamente adoperati dall'Ufficio ai fini dell'accertamento sintetico, trovando fondamento nel vincolo che lega le predette persone – e non già nel mero fatto della convivenza – esclude la possibilità di desumere da quest'ultimo il possesso di redditi prodotti da un parente diverso o da un affine, in quanto tale estraneo al nucleo familiare. Sull'irrelevanza della disponibilità da parte di affini, seppure conviventi, si pone la Suprema Corte con la sentenza 28 luglio 2006, n.17202, in *Mass. trib. di Assonime*, ove l'indicazione delle successive decisioni conformi, 9 aprile 2014, n.8311, 9 aprile 2014, n.8312, 9 aprile 2014, n.8313.

⁴⁶ La giurisprudenza sulla legittimità di tale imputazione è vastissima e consolidata potendosi iniziare dalla decisione 1° ottobre 2007, n.20631, in *Mass. trib. di Assonime* (ove l'indicazione delle successive pronunce conformi) dalla quale emerge come sia stato addossato al contribuente sottoposto a tale controllo e al conseguente accertamento l'onere di dimostrare quali proventi fossero di spettanza del coniuge. La sentenza della Corte regolatrice del diritto 5 febbraio 2009, n.2774, in *Mass. trib. di Assonime*, si segnala per aver statuito che i movimenti bancari, per i quali l'art.32, co.2, nn.2 e 7, del d.P.R. n.600 del 1973 contempla il potere dell'ufficio di acquisire

Gli effetti fiscali del patto di famiglia di cui all'art.768-bis, cod. civ., del trust "familiare" o delle altre previsioni fiscali dispositive degli assetti patrimoniali dettate dal familiare ancora in vita, trovano –come noto- origine nella Raccomandazione della Commissione europea 7.12.1994, n.1069, e interessano il profilo della legittimazione processuale di uno dei familiare in quanto l'ordinamento italiano ha disposto l'esclusione sia dall'IRPEF, sia dalle imposte sulle successioni e donazioni delle cessioni gratuite di aziende ai familiari, cui si è aggiunta l'esclusione dalle imposte dirette per le cessioni di rilevanti partecipazioni societarie⁴⁷. Infatti, ben dovrebbe sussistere l'interesse degli aventi diritto alla verifica giudiziale delle condizioni dell'agevolazione individuate, per l'imposta sulle successioni, nel possesso, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, in capo agli aventi causa delle quote di controllo della società costituita dagli eredi e nella prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, mentre quest'ultima condizione è l'unica dettata anche per l'esclusione della plusvalenza dalla determinazione del reddito d'impresa dell'imprenditore individuale a seguito della

notizie dagli istituti di credito e di presumere il riferimento ad operazioni imponibili in assenza di prova contraria, sono quelli di "*qualsiasi rapporto intrattenuto*" dal contribuente, vale a dire dei conti le cui poste attive o passive siano al medesimo imputabili. Da ciò l'effetto che tali caratteristiche sussistono anche per i conti congiuntamente intestati al contribuente e ad un terzo, dato che la cointestazione non tocca, nei rapporti esterni, la posizione di ciascuno dei cointestatori di creditore o debitore, rispetto a tutte le operazioni annotate, non potendo le risultanze essere suddivise in capo ai contestatori.

⁴⁷ I riferimenti normativi sono, rispettivamente, per l'imposta sulle successioni, l'art.3, co.4-ter, del d.Lgs. n.346 del 1990, ove l'esclusione dall'imposizione indiretta riguarda anche i trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia a favore dei discendenti e del coniuge, delle quote sociali ed azioni, con la precisazione che per quest'ultime, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art.2359, co.1, cod. civ.. L'esclusione della plusvalenza in tema di determinazione del reddito d'impresa è prevista dall'art.58 del TUIR, approvato con il d.P.R. n.917 del 1986, nella versione post 2004, per la cessione da parte dell'imprenditore individuale dell'azienda non soltanto ai familiari, ma a qualunque soggetto l'azienda, ove si prevede pure che l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. Il profilo familiare viene in rilievo nel terzo periodo del primo comma dell'art.58, cit., ove viene specificato che i criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi.

cessione dell'azienda. Nessun ragionevole dubbio sull'esistenza di quella comune posizione sostanziale tra i diversi familiari che permette di rinvenire non soltanto la legittimazione processuale di ognuno ad intervenire nel giudizio promosso nei riguardi di soltanto uno di loro, ma anche dell'obbligo del giudice tributario di integrare il contraddittorio giudiziale dovendosi riscontrare un litisconsorzio necessario volto ad evitare un contrasto di giudicati o l'applicazione del giudicato esterno a favore di un soggetto passivo, come emerge – in modo lampante – nell'ipotesi di contestazione dell'ufficio finanziario sull'esistenza dell'azienda⁴⁸.

La legittimazione processuale dei familiari nella fase della riscossione emerge, soprattutto, nell'ambito dell'esecuzione forzata sui beni rientranti nella <sfera familiare> che, in tema di opposizione di terzi, prevede che questa deve essere promossa prima della data fissata per il primo incanto ed individua, per il coniuge, i parenti e gli affini al terzo grado del debitore iscritto a ruolo e dei coobbligati, le condizioni per la prova della proprietà dei beni mobili pignorati nella casa di abitazione o nell'azienda del debitore o del coobbligato, o in altri luoghi a loro appartenenti⁴⁹. La cennata prova può essere

⁴⁸ Di particolare interesse la decisione della Cassazione 22 giugno 2021, n.17796, in *Mass. trib. di Assonime*, con nota, per la quale, nel caso in cui venga contestata la disponibilità di una somma di denaro corrispondente al prezzo di acquisto di quote societarie da familiari – dichiarato come integralmente assolto prima della stipula – la prova contraria dell'indisponibilità di detta somma in capo all'acquirente può essere legittimamente offerta invocando la natura simulata della vendita, comprovata dalla presenza di un coevo patto di famiglia, con il quale sia stata riconosciuta agli stessi familiari la nuda proprietà dell'intero patrimonio personale del contribuente, comprensivo delle quote societarie oggetto della compravendita simulata. Tale assunto è l'effetto della statuizione del Supremo collegio che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi con metodo sintetico ai sensi dell'art.38, comma 4, del d.P.R. n.600 del 1973, il contribuente può dimostrare l'inesistenza della disponibilità economica provando che il versamento dell'acquisto di beni non sia stato effettuato per simulazione del relativo atto negoziale, simulazione che può essere provata anche attraverso il collegamento con altro negozio coevo, da cui sia desumibile la causa gratuita anziché quella onerosa apparente dell'acquisto.

⁴⁹ La disciplina attuale si rinviene nell'art.58 del d.P.R. n.602 del 1973 nel testo successivo alla modificazione disposta dal d.Lgs. 26 febbraio 1999, n.46, e nei confronti del suo ambito di applicazione si veda la decisione della Corte d'Appello di Genova, Sez. I, 16 luglio 2005, n.704 (in www.onefiscale.wolterskluwer.it) che, sul presupposto che l'art.58, del d.P.R. n.602 del 1973 sia collocato tra le disposizioni generali, mentre

fornita ex art.58, co.3, del d.P.R. n.602 del 1973 “*esclusivamente con atti pubblici o scritture private di data certa anteriore*”, rispettivamente, alla lett.a con la presentazione della dichiarazione, se prevista e se presentata, alla lett.b, al momento in cui si è verificata la violazione che ha dato origine all’iscrizione a ruolo, se non sia prevista la presentazione della dichiarazione o se quest’ultima non sia comunque stata presentata, e, infine, alla lett.c, al momento in cui si sia verificato il presupposto dell’iscrizione a ruolo, nei casi non rientranti nelle ipotesi di cui alle precedenti lett.a e b⁵⁰. Ne consegue che nel procedimento esattoriale promosso contro un familiare sussiste la legittimazione processuale in capo ad uno dei parenti, degli affini ivi indicati o del coniuge, il quale ultimo non può eccepire l’esistenza della comunione legale sui beni mobili che si trovano nella casa coniugale essendo stata esclusa dalla Corte Costituzionale la vulnerazione dei precetti costituzionali per la mancata “*esistenza di una previsione normativa dalla quale sia dato, anche indirettamente, desumere la presunzione di appartenenza alla comunione legale dei beni presenti nella casa coniugale, onde ciascun coniuge potrebbe opporre tale presunzione ai terzi estranei alla comunione*”⁵¹.

le sezioni seconda, terza e quarta regolano rispettivamente le disposizioni particolari in materia di espropriazione mobiliare, le disposizioni particolari in materia di espropriazione presso terzi e le disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare, desume che la norma in questione, se nelle intenzioni del legislatore fosse stata riferibile alle sole espropriazioni mobiliari, sarebbe stata inclusa nella sezione seconda e non nella prima.

⁵⁰ La tutela anteriore del familiare a tale intervento era praticamente esclusa fino agli interventi della Corte Costituzionale che, con la sentenza 27 settembre 1994, n.358, in Dir. prat. trib., 1995, II, 305, statui che l’art.52 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, è costituzionalmente illegittimo, per contrasto con gli artt.3, 24, 31, 41 e 47, Cost., nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili a lui pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore al matrimonio. Successivamente la Consulta con la decisione 24 ottobre 1995, n.444, in *Giur. trib.*, 1997, 805, ha affermato l’illegittimità costituzionale, in riferimento agli artt.3, 24, co.1, e 113, co.2, Cost., l’art. 52 comma 2 lett. b, del d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, nella limitata parte in cui non prevede che il coniuge del contribuente moroso o dei coobbligati, per quanto riguarda i mobili pignorati nella casa di abitazione dei medesimi obbligati, non possa opporre opposizione e ciò anche quando si tratti dei beni pervenuti per atto pubblico di donazione anteriore al verificarsi del presupposto dell’imposta.

⁵¹ In tal senso la massima alla sentenza della Consulta 28 dicembre 2001, n.436, in *Giur. cost.*, 2001, 4059, su cui si veda la nota di G. MARINI, in *Rass. trib.*, 316 e segg.. I giudici delle leggi hanno reputo non fondate, in riferimento agli art. 3, 29, 31, 41 e

Da ultimo, la stessa legittimazione processuale – testè analizzata riguardo all'art.58 del d.P.R. n.602 del 1973– di un componente il nucleo familiare in sede di opposizione sia di terzo, sia all'iscrizione ipotecaria, deve riconoscersi nell'ipotesi di richiesta di pignoramento di un creditore sui beni rientranti nel fondo patrimoniale costituito, ai sensi dell'art.167, cod., civ., da ciascuno o ambedue i coniugi per atto pubblico o da un terzo, anche per testamento, con beni –immobili o mobili iscritti in pubblici registri– o titoli di credito, destinati a far fronte ai bisogni della famiglia⁵². Infatti la funzione civilistica del fondo patrimoniale al soddisfacimento dei bisogni della famiglia si riflette sotto il profilo dell'esecuzione dei debiti tributari e non tanto sotto il profilo soggettivo dettato dall'art.170, cod., civ., ove la “*esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia*”, ma per i limiti all'esecuzione per debiti tributari, i quali sono da riconoscersi in quelli afferenti ai debiti tributari dei beni rientranti nel fondo stesso e ampliati dalla giurisprudenza della Cassazione in base ad un'interpretazione estensiva⁵³. Infine sussiste

47, Cost., le questioni prospettate in riferimento all'art.52, co.2, lett.b, del d.P.R. n.602 del 1973, nel testo anteriore alla sostituzione disposta dal d.Lgs. 26 febbraio 1999, n.46, e dell'art.58, co.3, cit., nel testo sostituito dal medesimo d.Lgs. n.46 del 1999, avendo rilevato che l'art.159 cod. civ., esprime al riguardo soltanto la volontà legislativa, in difetto di contraria manifestazione dell'autonomia privata dei coniugi, di assoggettare il loro regime patrimoniale alla comunione legale e non implica, alla stregua del fenomeno descritto dall'art.2729, cod. civ., l'esistenza di una tale presunzione, mentre l'art.219, co.2, dello stesso codice di diritto comune, “*nel prevedere una presunzione di appartenenza ai coniugi dei beni in comunione indivisa, opera, secondo l'interpretazione giurisprudenziale, nei soli rapporti fra coniugi e non anche in quelli fra essi (o uno di essi) ed i terzi*”.

⁵² Sul tema si veda A. FEDELE, *Destinazione patrimoniale: criteri interpretativi e prospettive di evoluzione del sistema tributario*, in AA.VV., *Destinazione di beni allo scopo: strumenti attuali e tecniche innovative*, Milano, 2003, 317 e segg., L. PERRONE, *Profili tributari del fondo patrimoniale*, in *Rass. trib.*, 2008, 1555 e segg., A. MARINELLO, *I profili fiscali del fondo patrimoniale della famiglia*, in *Riv. Tri. Dir. trib.*, 2014, 412 e segg., e S.A. PARENTE, *Obbligazione tributaria, ipoteca esattoriale ed esecuzione sui beni del fondo patrimoniale*, in *Rass. trib.*, 2017, 787 e segg..

⁵³ La giurisprudenza della Cassazione è orientata nel ritenere iscrivibile l'ipoteca sui beni del fondo patrimoniale soltanto se afferenti ad obbligazioni tributarie che siano in relazione con i bisogni della famiglia, precisando che anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità, fermo restando che essa non può dirsi sussistente per il solo fatto che il debito derivi dall'attività professionale o d'impresa del coniuge,

la legittimazione processuale di ogni singolo membro del nucleo familiare, quindi anche per i soggetti aventi la cura legale dei minori, interdetti, inabilitati, etc., sui quali incombe la prova dell'estraneità del debito tributario alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore sulle finalità estranee del debito tributario, dovendosi avere, quale stella polare, l'insegnamento delle Sezioni Unite della Cassazione che il criterio identificativo dei crediti il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti al fondo patrimoniale vada ricercato *“non già nella natura tributaria delle obbligazioni sottostanti il credito, bensì nella relazione esistente tra il fatto che ha generato dette obbligazioni e i bisogni familiari”*⁵⁴.

dovendosi accertare –con onere in capo al contribuente– che l'obbligazione sia sorta per il soddisfacimento dei bisogni familiari (nel cui ambito vanno incluse le esigenze volte al pieno mantenimento ed all'univoco sviluppo della famiglia) ovvero per il potenziamento della di lui capacità lavorativa, e non per esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. In questo senso si vedano le decisioni della Cassazione dalla 18 maggio 2012, n.7880 alla 9 marzo 2023, n.7052, in *Mass. trib. di Assonime*, ove indicazione delle numerose pronunce intervenute medio tempore che ammettono l'iscrizione ipotecaria non solo prevista dall'art.77 del d.P.R. n.602 del 1973, ma anche per detta misura cautelare prevista dall'art.22 del d.Lgs. n. 472 del 1997. Sul tema si veda A.R. CIARCIA, *Il fondo patrimoniale e i debiti tributari*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, I, 2437.

⁵⁴ In questo senso la sentenza della Cassazione 7 luglio 2009, n.15862, in *Mass. trib. di Assonime*, ove indicazione delle numerose pronunce, tra cui 27 aprile 2018, n.10220, 21 ottobre 2015, n.21396, 3 novembre 2016, n.22212. Infine, è da tenere conto che nella decisione 24 febbraio 2016, n.3600, in *Mass. trib. di Assonime*, il giudice di legittimità ha affermato che l'opposizione all'esecuzione investe il diritto della parte istante di agire *in executivis*, mentre l'opposizione agli atti esecutivi consiste nella contestazione della regolarità formale dei singoli atti del procedimento esecutivo, con l'effetto che, se l'opposizione è stata proposta deducendo la impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale, quale unica ragione impeditiva della iscrizione ipotecaria, correttamente il giudice dell'esecuzione qualifica l'opposizione come opposizione all'esecuzione. Da ciò l'ulteriore effetto dell'illegittimità dell'iscrizione dell'ipoteca ex art.77 del d.P.R. n.602 del 1973 sui beni del fondo patrimoniale di cui all'art.177, cod., civ., sulla cui questione si confronti pure A. GRASSOTTI, *Quando è preclusa l'iscrizione ipotecaria esattoriale sugli immobili del fondo patrimoniale?*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, 375 e segg..