

# Costituzione e litisconsorzio (non) necessario soci-società di persone di Marco Versiglioni

Relazione

destinata al Seminario organizzato dal CPGT con il contributo della Sezione Umbra dell'A.N.T.I.

presso la Facoltà Di Economia dell'Università degli Studi di Perugia 19-1-13

ed estratta dal saggio

«Unità' e 'uni' del e nel diritto tributario: riflessi sul litisconsorzio (non) necessario soci-società di persone»

in corso di pubblicazione su RTDT 1/2013.

Grazie Presidente,

prima di iniziare, vorrei rivolgere i miei sentiti ringraziamenti al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nelle persone del Presidente Dott. Gaetano Santamaria Amato e della Presidente della Commissione Formazione e Aggiornamento del CPGT, Avv. Daniela Gobbi per aver organizzato questo Seminario con grande determinazione, con peculiari capacità professionali e sensibilità umane.

Davvero grazie.

Il nostro Ateneo, la nostra Facoltà, il nostro Dipartimento, questa modestissima cattedra di diritto tributario e, soprattutto, la Sezione Umbra dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, che qui rappresento, sono profondamente onorati di aver potuto contribuire alla realizzazione di questo importantissimo evento.

Vorrei ringraziare tutti coloro che hanno effettivamente consentito la materializzazione dell'iniziale progetto dell'Avv. Daniela Gobbi; tra questi, un saluto particolare vorrei rivolgere al dott. Marco Ricci, che collabora con me da molti anni e alla dott.ssa Isabella Soldani che, ancora una volta, come Tesoriere dell'Associazione Nazionale Tributaristi, si è impegnata con efficienza e professionalità.

Vorrei ringraziare inoltre l'Agenzia delle Entrate, la G.d.F., gli Ordini Professionali e molti altri ma, come dicono i colleghi inglesi, time flies. Il ricco programma del Seminario, anche alla luce dell'autorevolezza dei relatori che mi seguiranno, non consente ulteriori indugi.

Grazie davvero a tutti, organizzatori e partecipanti.

\*\*\*\*

Mi occuperò del litisconsorzio necessario nella fattispecie dei redditi delle società di persone e degli enti equiparati imputati ai soci per trasparenza (art. 5 TUIR).

Si tratta di un tema in passato assai controverso, per il quale la Suprema Corte ha più volte chiesto un intervento legislatore (in tal senso, ricordo una Relazione annuale del Presidente Cantillo, se non erro, del 2002).

Come spesso avviene, nella latitanza del legislatore, la Suprema Corte, con una sentenza magistrale, ha trovato una soluzione che, professionalmente parlando, direi definitiva (Sez Un. n. 14815/2008).

Questa sentenza è stata ampiamente commentata dalla dottrina, che ha sviluppato numerosi argomenti, favorevoli e contrari. La sensazione è che prevalga l'orientamento che considera maggiore il rilievo degli argomenti contrari.

La giurisprudenza invece è unanimemente favorevole. Il principio affermato dalle SU per i redditi delle società di persone può dirsi pienamente effettivo.

Questo è ciò che accade nell'ambito dell'accertamento autoritativo.

Diversa è la situazione che si presenta nell'ambito della composizione consensuale. Qui, infatti, non si è ancora giunti ad una soluzione definitiva. Così, ad esempio, per quanto concerne il concordato di massa, scelto e perfezionato dalla (sola) società di persone ma non dai singoli soci, la Corte, in alcuni casi ha applicato il principio del LN affermato dalle SU nel 2008. In altri casi, invece, anche recenti, la Corte ha continuato ad applicare l'indirizzo precedente (contrario al LN).

Iniziando la ricerca, anche alla luce delle problematiche evidenziate dalla prevalente dottrina, mi chiedevo quale potesse essere la prospettiva del litisconsorzio necessario nelle fattispecie della trasparenza che formano oggetto di composizione consensuale (concordato di massa, accertamento con adesione, mediazione, conciliazione).

Preciso che si tratta di ricerca meramente teorica, che non intende affrontare il bilancio dei pro e dei contra del LN, che si propone solo di approfondire il profilo logico (e/o costituzionale) e di confrontare i risultati tratti dall'esame di questo profilo con quelli derivabili dall'esame del profilo normativo.

Quando dalla rivista (RTDT) mi hanno chiesto di occuparmi di questo tema, ho pensato di applicare anche qui il metodo di ricerca che sorge dalla premessa secondo la quale il diritto tributario è un "diritto con verità" e non "un diritto senza verità". Premessa che, debbo dire, ho tentato di introdurre nella dialettica dottrinale dal 2007 ma che non ha trovato alcun riscontro né positivo, né negativo nei colleghi).

Insomma, parlando a Giudici tributari, essi sarebbero Giudici in un 'diritto con verità' (e non in un «diritto senza verità»). In estrema sintesi, essi dovrebbero preoccuparsi (nel ragionamento attuativo) non solo della verità del fatto (come si fa nel processo moderno), ma anche della verità del diritto.

Le ipotesi ricostruttive cui sono giunto - non ancora discusse o testate nella dialettica dottrinale - non si propongono neanche lontanamente di delineare una prospettiva pratica; unico e massimo auspicio potrebbe essere quello di sollecitare una rimeditazione di tipo ontologico su un tema considerato, per opportunità, ormai chiuso.

D'altro canto, queste ipotesi lasciano sorpreso anche me. Devo infatti rimeditare criticamente concetti (ad es.: quello della c.d. fattispecie unitaria plurisoggettiva) che avevo dato per scontati sia nell'insegnamento, sia in altre ricerche. E' proprio vero, studiando, cercando di conoscere, i dubbi tendono ad aumentare.

### **Pratica del principio del litisconsorzio necessario**

Come dicevo, non mi interesserò dei vantaggi e degli svantaggi pratici della ricostruzione giurisprudenziale del litisconsorzio necessario.

Tuttavia, per poter procedere, occorre delineare le linee principali della sua pratica attuazione giurisdizionale (in sede accertativa autoritativa).

Se pendono processi distinti (soci-società di persone), essi vanno riuniti obbligatoriamente (anche in deroga alla competenza territoriale).

La CTP, che si trovi a esaminare il primo ricorso concernente i redditi prodotti in forma associata, dovrà verificare che il ricorso sia stato notificato a tutti i soggetti coinvolti dal LN.

1. Nessun problema, se il ricorso è stato notificato a tutti.
2. Se invece il ricorso non è stato notificato a tutti i soggetti, la CTP dovrà ordinare l'integrazione del contraddittorio (art. 14). Se La CTP non ordina, il ricorso è inammissibile e il giudizio invalido.

La CTR, se constata il mancato litisconsorzio, ordina la rimessione in primo grado ([art. 59](#)).

Osserviamo alcuni casi pratici (approfonditi dal Prof. Basilavecchia).

**A. Chi non ha ricevuto la notifica dell'atto di accertamento** può partecipare al giudizio, per contribuire alle ragioni della società e per acquisire un giudicato a proprio favore opponibile all'Amministrazione, fermo rimanendo che, in caso di soccom-

benza, sarà comunque necessaria, da parte dell'AF, la notifica dell'avviso di accertamento.

**B. Chi ha ricevuto la notifica dell'atto di accertamento e non ha impugnato** può partecipare al giudizio (non con propria impugnativa -14, comma 6 -) e in caso di:

- i) esito favorevole: non può ottenere il rimborso di quanto ha pagato.
- ii) esito non favorevole: vede confermata la situazione precedente.

**C. Chi è chiamato in giudizio ed è ancora in termini per ricorrere** può costituirsi o proporre un'autonoma impugnativa, con possibilità di introdurre nuovi motivi (non opera l'art. 14 comma 6)

### **In sintesi.**

L'obiettivo è dar vita ad un giudizio unitario che stabilisca il reddito unitario della società e, come automatica conseguenza, quello dei soci.

L'applicazione di questo principio è fondata sul presupposto (naturale/sostanziale) che la controversia sia unitaria e inscindibile perché comune a tutti.

La trasparenza fiscale sarebbe un esempio della c.d. "contitolarità della capacità contributiva" o, ancora, un caso della nozione della "fattispecie soggettivamente complessa".

D'altro canto, esso consentirebbe di rendere effettivi sia il principio della «utilità della sentenza», sia il principio della «giusta imposizione». Infatti, la sentenza farebbe giustizia per tutti (perciò, sarebbe sempre utile), e farebbe giustizia sulla stessa entità di reddito (ossia senza di contrasto tra più giudicati).

Le SU lo hanno preferito ad altri principi processuali (sospensione o riunione). Anche se, in un'ottica casuale, ma obiettiva, esso non è perfettamente neutrale (paritario). Infatti, la posizione dell'AF (sola contro più parti riunite) sembra essere maggiormente esposta al rischio che il caso fortuito possa giocare contro una parte. Per caso fortuito intendo l'accettazione di un solo motivo di ricorso posto da uno solo dei ricorrenti e l'estensione delle conseguenze a tutti gli altri (perciò fortunati).

\*\*\*

### **Piano sostanziale.**

Iniziando dal piano sostanziale, si nota che le S.U. riscontrano una "inscindibilità della fattispecie sostanziale" e, perciò, considerano che l'art. 5 TUIR è fonte di un "rapporto giuridico unitario plurisoggettivo".

Le Sezioni Unite non definiscono, però, almeno a me sembra, né l'inscindibilità, né il "rapporto giuridico unitario plurisoggettivo" nel diritto tributario. Probabilmente, come vedremo meglio tra breve, Esse estendono al diritto tributario la dogmatica del diritto civile.

D'altro canto, nella dottrina tributaria quella è espressione che ricorre frequentemente.

Tuttavia, dovendosi approfondire il tema, occorre individuare e definire il concetto e valutarne l'ammissibilità nel diritto tributario. Se si parte dall'idea che il diritto tributario è un diritto con verità, occorre percorrere sia la via logica, sia la via normativa.

### **La 'ragione di divisibilità' del «tutti» negli 'uni' e negli 'altri'**

(...da ciascuno il suo...)

#### **Approccio logico**

Limito il discorso all'art. 53 della Costituzione (ma i parametri logici potrebbero essere altri come, ad esempio, quelli di fonte comunitaria).

Nell'art. 53 possono logicamente individuarsi due norme distinte, aventi cioè diversi DNA ('codici genetici'). La capacità contributiva è norma 'etica' (perché essa ruota su un concetto impossibile che muta con il mutare della società e dell'economia); la qualità della funzione individuante il soggetto passivo in senso stretto è invece 'scientifica' (perché tale qualità, ossia l'univocità, è puntiforme e fissa nel tempo).

Infatti, il collegamento funzionale tra «tutti» e «loro» è, dal punto di vista logico, puntuale (direi senza resti). Se non erro, nel linguaggio tipico di un'importante parte dei filosofi del diritto: quella contenuta nel 53 sarebbe chiamata «verità = corrispondenza» ('verità puntuale').

In altre parole, l'art. 53 consegna al legislatore due insiemi: uno indipendente, quello delle 'loro capacità contributive' ed uno dipendente, quello di 'tutti i contribuenti'. I due insiemi sono legati da una funzione univoca («in ragione»), in modo che a ciascun elemento del primo insieme corrisponda uno ed un solo elemento del secondo insieme. E viceversa.

La funzione (in termini logici), ossia la ratio (in termini giuridici) che la Costituzione impone ad ogni legge d'imposta (vera, ossia giuridicamente giusta), mi sembra la seguente: '...da ciascuno il suo...' (N.B. considero mio questo specifico concetto, non avendo al momento trovato precedenti nella letteratura - non ho certezza che esso non sia stato già usato da altri con lo stesso significato -).

Ma se vogliamo avvicinarci al cuore del tema (l'“indivisibilità”, appunto), dobbiamo considerare questa ratio per quello che essa costituisce in punto di ‘divisibilità’ (e di divisione) degli ‘uni’ (soggetti all’imposta) dagli ‘altri’ (non soggetti all’imposta).

In termini logici questa funzione (o ratio) altro non è, mi sembra, che la ‘ragione di divisibilità’ (del «tutti» negli ‘uni’ e negli ‘altri’) idonea ad assicurare, anche, il rispetto degli articoli 2 e 3 della Costituzione (solidarietà e parità di trattamento).

Infatti, la legge d’imposta deve prima individuare l’‘unità tributaria’ (estraendola dall’insieme ‘loro capacità contributive’) e, poi, applicando ad essa la ‘ragione di divisibilità’ (‘... da ciascuno il suo...’) determinare (o rendere determinabili) in modo univoco gli ‘uni tributari’ (compresi nell’insieme ‘tutti i contribuenti’); tutto ciò (secondo la ‘norma d’uso’ dell’ ‘indisponibilità tributaria’) in modo che sia vera l’applicazione dell’intera funzione data dal 53.

E questo sembra un punto decisivo; la legge di imposta deve render vera l’applicazione della funzione contenuta nel 53, a prescindere dal fatto che, di volta in volta, si determinino o no ‘uni tributari’ eguali a quelli civilistici o ‘uni tributari’ solo in parte eguali a quelli civilistici.

Così, ad esempio, come tutti sappiamo, mentre la società di persone è un ‘uno’ nel diritto civile, la stessa non è però sempre un ‘uno’ nel diritto tributario (come prescrive l’art. 5 del T.u.i.r.).

Questo perché la variabile indipendente del diritto tributario in base alla quale si determinano gli ‘uni’ è completamente diversa da quella mediante la quale si determinano gli ‘uni’ nel diritto civile: la prima è ‘l’unità di capacità contributiva in sé riferibile in modo univoco ad un ‘uno’ del «tutti»»; la seconda è, almeno in prima approssimazione, “la riferibilità unitaria degli effetti giuridici ad un centro di imputazione”. Lo stesso può dirsi per la ‘ragione di divisibilità’; nel diritto civile, la formula che ho sviluppato ‘...da ciascuno il suo...’ non potrebbe avere il senso (fondamentale e istituzionale) che essa ha nel diritto tributario (così, ad es., se penso al condominio - ove pure una formula di questo genere potrebbe essere elaborata – ebbene il senso intimo di essa sarebbe completamente diverso).

### **Approccio normativo**

Esaminiamo l’art. 5 del T.u.i.r. per capire se, dunque, esso costituisca (o no) applicazione vera della funzione data dal 53.

In termini discorsivi, occorre comprendere se la scissione legislativa dall’ente (civilmente unitario) ai singoli soci corrisponda (o no) all’art. 53.

Partiamo dalla Corte Costituzionale. Molti anni fa la Corte espresse giudizio positivo, ma ad una condizione: che si riconoscesse interpretativamente al socio pieno diritto di difesa (ex art. 24). Perché?

Perché la Corte ritenne meramente presuntivo l'asserto (fatto legge):

- a) che considera logico (ossia 'vero', ossia reale) il collegamento univoco tra il socio e la 'sua' quota unitaria del reddito sociale
- b) che considera non logico (ossia 'non-vero', ossia non reale) il collegamento univoco tra la società di persone e il 'suo' reddito societario.

Dunque, l'ipotesi di ricerca sopra delineata non è avulsa dal contesto applicativo costituzionale. Infatti, essa sembra in primo luogo idonea a spiegare la condizione che la Corte dà all'interprete. Infatti, nei termini indicati, l'art. 5 del T.u.i.r. dimostra:

- a) che il legislatore ha ritenuto 'unità' il reddito posseduto da ciascun socio (e ha ritenuto 'non-unità' il reddito societario, perché considerato non collegabile univocamente ad un 'uno' del «tutti»);
- b) che il legislatore assunta tale 'unità' (variabile indipendente) e applicata ad essa la 'ragione di divisibilità' ('... da ciascuno il suo...') ha individuato tra «tutti» (variabile dipendente) il socio (e non la società), perché solo al socio, alla luce di tale valutazione presuntiva, sarebbe univocamente riferibile il 'suo' reddito di partecipazione;
- c) che, in definitiva, la legge, almeno sul piano sostanziale, non dà alcuna rilevanza al risultato complessivo ottenibile sommando i redditi unitariamente imputabili (e sol per questo riferibili) a ciascun socio. Quel risultato complessivo è, fiscalmente parlando, una 'non-unità' perché, in un diritto con verità, non è, secondo verità, ritenuta univocamente riferibile ad un 'uno'; perciò, essa è del tutto ininfluenza ai fini della genesi dell'effetto giuridico.

Se si condividesse quest'ipotesi di ricerca (questo concetto di 'soggetto passivo in senso stretto'), allora da essa si potrebbe desumere il corollario che ci interessa: quello dell' 'indivisibilità' (ovviamente nella versione relativa all'ipotesi).

E' ovvio che esistono cose, cespiti o concetti indivisibili rispetto ad un certo elemento o ad una data destinazione... e/o rispetto ad una certa 'ragione di divisibilità' (8 è divisibile se la ragione di divisibilità è 2, ma non è divisibile se la ragione di divisibilità è 3); tutto ciò non implica, però, che quelle cose, quei cespiti, quei concetti non possano essere divisi rispetto ad un altro elemento o rispetto ad un'altra destinazione... o rispetto ad un'altra 'ragione di divisibilità' (8 è divisibile anche per 4, o persino per 3 - con il

resto di 2 -, purché i resti vengono gestiti - modularmente - dalla 'ragione di divisibilità').

Questo per dire, semplicemente, che nel diritto in genere ben poche cose o ben pochi concetti giuridici non possono essere divisi o uniti sino al punto di costituire un 'uno' o più 'uni' giuridicamente rilevanti come tali.

E non v'è dubbio che, tuttavia, nel diritto civile siano riscontrabili esempi d'indivisibilità (forse, non è un caso che dottrina e giurisprudenza li segnalino proprio per ricostruire il presupposto naturale/sostanziale del LN: la comproprietà, l'appalto di costruzioni...).

Ma nel diritto tributario, almeno sul piano statico - è di questo che ora stiamo parlando -, l'insieme delle 'unità tributarie', ossia delle entità patrimoniali/economiche misurabili monetariamente (salvo i millesimi di euro!!!) è sempre divisibile, o meglio, è divisibile all'infinito; così come è divisibile l'insieme di 'tutti i contribuenti'. Nemmeno l'eccezione (naturale) data dalla persona fisica (Homo) resiste in assoluto (se si pensa che, in fondo, anche essa è divisa "giuridicamente" rispetto al tipo dei beni posseduti: relativi all'impresa / non relativi all'impresa).

Così, ben può scegliere il legislatore come 'unità tributaria' la quota di reddito del socio perché, se la 'ragione di divisibilità' è il reddito, esso è ritenuto, ontologicamente parlando, univocamente riferibile ai 'quoti' risultanti (senza 'resti') dalla divisione dell'ente (perciò 'divisibile').

Non altrettanto accade quando l'"unità tributaria" prescelta è il valore aggiunto: in quel caso, invece, l'ente è ritenuto indivisibile rispetto all'"unità" costituita dal valore aggiunto ottenibile dall'attività di impresa, in quanto ritenuta (secondo la ratio '... da ciascuno il suo...') univocamente riferibile solo ed esclusivamente all'ente.

### **Ipotesi di ricerca.**

Dunque, in ambito tributario c'è sempre una ratio idonea a consentire il collegamento univoco e semplice tra una 'unità tributaria' ed il suo 'uno' e, viceversa, tra ciascun 'uno' e la sua 'unità tributaria'.

In altre parole, la 'soggettività passiva d'imposta in senso stretto' appare, almeno in questa ipotesi di ricerca, esclusivamente **unica e semplice**.

Perciò, non sembrano ammissibili nel diritto tributario "fattispecie unitarie plurisoggettive (o soggettivamente complesse)" analoghe a quelle che nel diritto civile sono tradizionalmente portate ad esempio giustificativo (naturale o sostanziale) del LN in quella sede.

Quanto, poi, all'art. 5 Tuir: se il reddito della società di persone, unitariamente inteso, non è 'unità tributaria'<sup>1</sup>; se 'unità tributarie' sono soltanto i singoli redditi di partecipazione dei soci; se, perciò, 'uni tributari', ai fini delle imposte sui redditi, sono solo i soci; allora, sul piano genetico-sostanziale, non sembrano sussistere i presupposti di applicabilità del litisconsorzio necessario alle liti sorte sulle fattispecie della trasparenza fiscale.

Precisazioni:

- a) a corrispondenti ipotesi potrebbe pervenirsi applicando lo stesso metodo ad analoghe premesse sia sul piano dell'adempimento, sia su quello dell'inadempimento (o dell'illecito);
- b) è completamente fuori dell'oggetto della ricerca il giudizio di merito, assai opinabile e tutto da dimostrare, che nella realtà il reddito della società di persone non sia univocamente riferibile alla società (aspetto, questo, del quale non mi sono qui occupato).

## **Piano attuativo**

### **Profilo logico**

Quanto, poi, al piano attuativo (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo), la ricerca indaga gli argomenti che su tale piano la giurisprudenza pone a fondamento dell'indirizzo favorevole al litisconsorzio necessario: si tratta di argomenti secondo i quali il litisconsorzio necessario garantirebbe l'Ordinamento, meglio della sospensione o della riunione, dal duplice rischio che le sentenze possano pervenire a risultati «inutili» o a risultati «contraddittori» (ossia «non-univoci»).

### **La 'ragione di utilità del giudicato'**

Rispetto al primo tipo di rischio (l'«inutilità»), la 'ragione di utilità del giudicato', ricavabile dagli articoli 97, 24 e 111 della Costituzione, salvo il caso in cui la lite abbia ad oggetto il 'chi?', appare generalmente irrilevante rispetto al diritto tributario.

Questo perché le controversie tributarie, avendo normalmente ad oggetto l'an e il quantum del tributo, ed essendo perciò misurabili rispetto a (ossia riferibili a) ciascun 'uno tributario', sono, parimenti, normalmente utili.

---

<sup>1</sup> Perché la legge, ai fini delle imposte sui redditi, diversamente a quanto accade per altri tributi, ha ritenuto irrealistico che fosse univocamente riferibile alla società)

D'altro canto, a riprova, la tutela della situazione giuridica soggettiva tributaria non è analoga a quella delle situazioni giuridiche soggettive rispetto alle quali nel diritto civile dottrina e giurisprudenza prevalenti elencano (quasi tassativamente) i casi nei quali, senza litisconsorzio, il risultato del procedimento o del processo sarebbe inutile (rinvio, per tutti, alle elencazioni – ritenute quasi tassative – descritte dal Prof. Luiso).

Insomma, sembra che nel diritto tributario l'utilità vi sia sempre.

### **La 'ragione di scambiabilità del giudicato'**

Osserviamo ora il tema dalla prospettiva della «giusta imposizione» intesa come univocità di giudicati. Nei vari interventi (dottrinali e giurisprudenziali) non si trovano specifiche definizioni dei concetti chiave dell'assunto (Giustizia, Verità, Effettività e Univocità).

Per utilizzare lo stesso metodo seguito sin ora, occorre porre a premessa tali concetti; perciò, occorre prima ipotizzare definizioni. Si tratta di definizioni che non è possibile sviluppare in via deduttiva nei pochi minuti ancora a mia disposizione (rinvio chi proprio volesse ad un mio articolo che sarà pubblicato su RTDT 1/2013).

Qui tenterò di arrivare al medesimo risultato partendo dal concetto complementare e concorrente a quello di Giustizia/di Verità/di Effettività; ossia dalla Certezza. Passando da lì, infatti, il percorso logico è molto più breve.

Nel nostro settore la certezza del diritto non è né 'principio scientifico' (ossia puntuale), né 'principio etico' (ossia intervallare), e probabilmente non è neppure "principio" in senso costituzionale. In effetti, da un lato, non è dato ravvisare sentenze del Giudice delle leggi che abbiano dichiarato incostituzionali norme oggettivamente incerte e, dall'altro, anzi, è dato osservare che il legislatore, occupandosi espressamente di esse (sul piano sanzionatorio), implicitamente ne prova la costituzionalmente legittima esistenza.

Dunque, esistono norme obiettivamente incerte giuridicamente giuste (ossia etiche ed impossibili).

Ma non tutte le norme hanno questa natura. Altre norme, sempre giuridicamente giuste, sono puntualmente certe ('scientifiche'), altre invece, sono certe solo entro determinati limiti dati dal legislatore ('etiche e indeterminate').

Rinvio ai miei precedenti studi e ipotizzo a premessa che le norme tributarie possano essere suddivise in base ad un loro DNA mutevole in funzione del tipo di cer-

tezza e all'opposto, in via complementare, in funzione del tipo di Verità/di Giustizia/di Effettività insite nei fatti e nei discorsi intorno ai quali esse sono costruite:

- I. 'Non controvertibile' (ossia 'accertabile in modo puntuale')- ad es. la norma costruita sul numero dei cavalli fiscali di una autovettura o sulla superficie di un terreno edificabile o sulla parentela -;
- II. 'Controvertibile entro certi limiti' (ossia 'accertabile in modo intervallare') – ad es. la norma che disciplina la stima di un parametro tra un limite minimo o un limite massimo fissati dalla legge, o che disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale –;
- III. 'Controvertibile all'infinito' (ossia 'non accertabile' – ad es. la norma che rinvia al valore normale o che fa riferimento alla grave incongruenza -).

Allora, se distinguiamo le controversie e dunque i giudicati in base al tipo di fatto o di norma dedotti in giudizio, il problema della Giustizia/della Verità/dell'Effettività non è tanto quello dei giudicati univoci, quanto quello dei 'giudicati scambiabili'.

Infatti, la convinzione tratta dall'esame della Costituzione è che, al fine di dare «...a ciascuno il suo...» e di porre ciascun 'uno' nella stessa posizione di altri 'uni' di fronte alla legge, la 'ragione di scambiabilità' imponga: nel primo caso (I), l'accertamento puntuale (indisponibilità); nel secondo caso (II), l'accertamento intervallare (discrezionalità); nel terzo caso (III), la deliberazione compositiva (indisponibilità rovesciata).

Dunque:

- A. se si volesse seguire la concezione dell'univocità dei giudicati fatta propria da dottrina e giurisprudenza, logicamente se ne dovrebbe dedurre che nei casi (I) nei quali la controversia avesse a oggetto 'temi accertabili puntualmente' (vale a dire, ontologicamente suscettibili di dar luogo a giudicati univoci) ben potrebbe trovare applicazione il litisconsorzio necessario in quanto idoneo ad assicurare in quei casi la «giusta imposizione» (in termini univoci).
- B. negli altri casi (II e III), invece, se cioè il tema controverso fosse un 'tema accertabile in modo intervallare' o un 'tema non accertabile', ossia un tema ontologicamente suscettibile di dar vita a giudicati non univoci, la non univocità del giudicato (ossia la presenza di infinite soluzioni predeterminate tutte giuste, anche se diverse tra loro, nel primo caso, e l'assenza di soluzione predeterminate, nel secondo caso) non sarebbe ingiusta im-

sizione, perché così voluta e disciplinata dalla legge. Il dubbio è che in quel caso dovrebbe parlarsi non già di opportunità del LN, ma di inopportunità dello stesso; infatti, irrigidire dall'esterno il giudicato attraverso il modello del LN sarebbe un po' come forzare la legge (sostanziale) che, invece, vuole, prescrive e conferisce al processo elasticità di giudizio.

## II B

### Profilo normativo.

D'altro canto, pure l'esame delle leggi dedicate al tema in oggetto pare confermare l'ipotesi derivabile delle norme costituzionali lette in chiave logica.

Le fonti alle quali le Sezioni Unite fanno riferimento, per quanto concerne l'accertamento, sono principalmente due: una, procedimentale, l'art. 40 del D.p.r. 600/73 ed una processuale, l'art. 14 del D.lgs. 546/92. Per quanto concerne la composizione, invece, le sentenze appartenenti al trend attuale richiamano, per il concordato di massa, l'art. 9-bis, comma 18. Tuttavia, più in generale, occorre tener conto anche di quanto è previsto nell'art. 4 del D.lgs. 218/97 e negli artt. 17-bis e 48 del D.lgs. 546/92.

Ponendo per ora in disparte l'art. 14 e osservando le altre disposizioni, sembra subito constatabile che esse non prevedano la necessarietà del litisconsorzio degli 'uni tributari'; tanto che mai è previsto l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di contestuale notifica dell'atto di accertamento autoritativo a tutti gli 'uni' potenzialmente interessati all'accertamento.

Infatti, l'art. 40 del D.p.r. 600/73, anche nella lettura datane dalla Corte Costituzionale, dalla Corte di Cassazione e dal Consiglio di Stato, pur disciplinando un atto di accertamento unitario, non dispone tuttavia un contraddittorio litisconsortile soci-società, né lo implica, perché, appunto, non fissa alcun obbligo di notifica contestuale di tale atto a ogni 'uno tributario'.

Del resto, questa disposizione regola l'agere dell'Amministrazione finanziaria e non regola, invece, né direttamente né indirettamente, l'agere degli 'uni tributari' (la società e i soci).

Passando, ora, al piano procedimentale - consensuale - compositivo, la norma che occupa una posizione ermeneutica centrale è senza dubbio quella che si ricava dall'art. 4 del D.lgs. 218/97. Questa disposizione 'sollecita ed auspica, ma non impone' un atto unitario alla cui formazione (e al cui previo contraddittorio) debbano interve-

nire la società e tutti i soci. Del resto, pochi mesi prima che il citato articolo 4 entrasse in vigore, il legislatore aveva previsto analoga disciplina (il citato art. 9-bis) per il concordato di massa per gli anni pregressi. In definitiva, sia nella disciplina dell'adesione, sia in quella del concordato di massa, la regola data dal legislatore tributario all'attuazione procedimentale della norma sembra chiaramente escludere il litisconsorzio necessario.

Sul piano logico, in virtù dell'ipotesi sopra formulata (ossia, che la composizione possa realizzarsi soltanto su 'temi controvertibili all'infinito'), la norma appare perfettamente logica e coerente, dovendo in tali casi la legge mantenere intatto il diritto inviolabile di ciascun 'uno' (ex artt. 97, 24 e 111 Cost.) di poter contraddire autonomamente e di poter concorrere a 'modo suo' e a 'tempo suo' nella definizione dell'unica verità qui logicamente possibile: la «verità = consenso».

Rimane, infine, da volgere un veloce sguardo alla disciplina processuale. Posto che, con riferimento alla composizione, la disciplina prevista negli articoli 17-bis e 48 del D.lgs. 546/92 nulla prevede rispetto all'ipotesi del socio di società di persone e che, dunque, quanto ipotizzato per il piano procedimentale sembra poter essere esteso anche a quello processuale, occorre invece soffermarsi sulla norma ricavabile dall'art. 14 dello stesso Decreto, qualificabile, da questo punto di vista, norma generale.

Va subito preso atto che quanto sopra ipotizzato sul piano genetico - sostanziale trova riscontro nella specificazione del principio comune attuata dall'art. 14 del D.lgs. 546/92. Infatti, l'aver indentificato il presupposto del litisconsorzio necessario con l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso, vale a dire, con il nesso (artificiale, non naturale) che unisce sia i veicoli (atto impugnato e ricorso), sia i loro contenuti (ragionamento posto a fondamento e limite della pretesa e ragionamento posto a fondamento e limite della contestazione) dà forza all'ipotesi (sopra proposta) della non concepibilità di una naturale situazione soggettivamente complessa indivisibile rispetto ad una 'ragione di divisibilità' giuridicamente rilevante su tale piano.

Se, dunque, l'inscindibilità selezionata dal legislatore potrebbe trovare giustificazione (attuativa) soltanto nell'opportunità di evitare un contrasto di giudicati su temi controversi scambiabili, allora sembra sussistere coincidenza tra la 'ragione di divisibilità' degli 'uni tributari' presente nelle norme costituzionali e la 'ragione di divisibilità' posta dal legislatore a base dell'art. 14; tanto che appaiono automaticamente trasferibili a questo livello le conclusioni ipotetiche sopra elaborate con riferimento al

piano costituzionale. In effetti, fermo il merito, sembra mutare semplicemente il destinatario di quelle ipotesi, che, ora, sarebbe il giudice e non più il legislatore.

In conclusione, sia sul piano genetico sostanziale, sia sul piano dell'adempimento, sia su quello sanzionatorio, sia su quello attuativo (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo) logica e norme (costituzionali o legislative) inducono a ritenere tendenzialmente inammissibile il litisconsorzio necessario soci-società di persone.

Esso potrebbe essere ammesso in via di opportunità, alla luce della 'ragione di scambiabilità del giudicato', solo se la controversia avesse ad oggetto 'temi non controvertibili', ossia 'temi accertabili puntualmente', essendo tali temi ontologicamente suscettibili di un giudicato univoco (a prescindere, cioè, dalla patologia dell'errore).

In generale, poi, tutto lascia pensare che la 'ragione di divisibilità' data dalla Costituzione per individuare gli 'uni tributari' appartenenti all'insieme «tutti» rilevante in sede attuativa sia funzionalmente corrispondente alla 'ragione di divisibilità' data dalla Costituzione per individuare gli 'uni tributari' appartenenti all'insieme «tutti» rilevante in sede genetico - sostanziale.

Pur avendo due 'logiche' differenti, una «...a ciascuno il suo...», l'altra, '...da ciascuno il suo...', e, pur avendo due variabili indipendenti differenti, una l'«unità tematica controversa», l'altra l'«unità dell'indice di capacità contributiva», le due 'ragioni di divisibilità', nella concretizzazione che di esse ha fatto il legislatore tributario, sembrano pervenire alla medesima determinazione /determinabilità e, dunque, al medesimo 'uno tributario'.

D'altro canto, quelle 'logiche' presentano una dinamica (dall'«unità» all'«uno») che, se osservata alla luce delle 'norme d'uso' della materia (indisponibilità tributaria, discrezionalità tributaria e indisponibilità tributaria rovesciata), svela un senso di complementarità circolare facendo intuire, forse, il segno espansivo della possibilità e quello recessivo della impossibilità dell'uomo giuridico posto al cospetto dell'eterna spirale ermeneutica (fatto-soggetto, astratto-concreto, generale-particolare, analitico-sintetico etc...) con la quale deve confrontarsi anche l'«uomo giuridico tributario»<sup>2</sup>, legislatore od operatore del diritto.

Senonché, in quest'aula, vicino alla quale non a caso si staglia l'icona di Luca Pacioli, vien forse da pensare, in via ancor più semplice, che le due distinte ragioni di

---

<sup>2</sup>Per un'ipotesi ricostruttiva del concetto, eventualmente, può vedersi VERSIGLIONI, *Sull'uomo giuridico tributario*, in AA.VV., *Economia e concezioni dell'uomo*, a cura di Pierluigi Grasselli, Milano, 2007, 351 ss.

divisibilità ('...da ciascuno il suo...' e «...a ciascuno il suo...») possano, invece, bilanciarsi perfettamente in una contestualità infinita, senza un prima, senza un dopo, senza una causa, senza un effetto...

Vi ringrazio per la vostra pazienza.

Marco Versiglioni