

Marco Versiglioni

**'UNITÀ' E 'UNI' DEL E NEL DIRITTO TRIBUTARIO.
RIFLESSIONI TEORICHE SUL LITISCONSORZIO
NECESSARIO SOCI-SOCIETÀ DI PERSONE**

**'UNITS' AND 'ONES' OF AND IN TAX LAW.
THEORETICAL THOUGHTS
ABOUT THE COMPULSORY JOINDER
OF PARTNERS AND PARTNERSHIP**

Abstract

Per l'accertamento in sede processuale dei redditi dei soci di società di persone, la Suprema Corte ha esaminato le possibili soluzioni teoriche e ha preferito quella del litisconsorzio necessario soci-società. Riscontrata l'unitarietà e la non divisibilità, la Corte ha qualificato la fattispecie *de quo* quale esempio naturale di "contitolarità della capacità contributiva" o di "fattispecie soggettivamente complessa". D'altro canto, la Corte ha ritenuto che il litisconsorzio necessario 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, soprattutto, farebbe giustizia in base alla stessa entità di reddito (ossia, senza contrasto tra più giudicati – in linea con il principio di "unicità dei giudicati" –).

La ricerca non pone in luce i *pro* e i *contra* del litisconsorzio necessario (perché già ampiamente evidenziati dalla dottrina). Affronta e confronta, invece, le premesse logiche e normative del problema al fine di proporre un'ipotesi ricostruttiva che possa coordinare i numerosi concetti coinvolti (Soggetto passivo del tributo/Verità/Giustizia/Effettività) sia sul piano genetico-sostanziale, sia sul piano attuativo.

Parole chiave: litisconsorzio, accertamento, società di persone, soggetto passivo, capacità contributiva

The Supreme Court, in order to assess the partnership income in the hands of the partners during the trial, examined the possible theoretical solutions, opted for the compulsory joinder of partners and partnership. This solution was motivated by the unity and non-divisibility of the case in question. The Court qualified it as a natural example of “co-ownership of ability to pay” or “subjectively complex typology”. Besides the Court considered that the compulsory joinder is the right way to make effective both “utility of the judgment” principle and “just taxation” one. In fact, the judgment would do justice for all (thus, it would be always useful) and, above all, it would do justice according to the same amount of income (i.e. without conflict between several final judgments – as stated by the principle of “univocity of final judgments”). This article does not shed light on the pros and cons of the compulsory joinder of parties (because they have already been pointed out widely in literature). Instead, it faces and compares both the logical and the legal premises of the problem in order to propose a reconstructive hypothesis that could co-ordinate the many concepts involved (Taxable person/Truth/Justice/Effectiveness) on both genetic/substantial and application plans.

Keywords: compulsory joinder of the parties, assessment of the tax base, partnerships, taxable subject, ability to pay

SOMMARIO:

1. Programma della ricerca e motivi d'interesse. – 2. Incertezza del *trend* giurisprudenziale sul litisconsorzio necessario soci-società di persone e ... – 3. *Segue*: ... problematicità delle interpretazioni dottrinali. – 4. Analisi critica e ipotesi ricostruttiva. – 4.1. Piano genetico-sostanziale. – 4.1.1. ‘Ragione di divisibilità’ del “tutti” e concetto di contribuente (‘uno tributario’) nella parte ‘scientifica’ dell’art. 53 Cost. – 4.1.2. *Segue*: divisione, ‘unità’ e ‘uni’ nella disciplina delle imposte sui redditi. – 4.1.3. *Segue*: assenza sul piano genetico-sostanziale dei presupposti del litisconsorzio necessario soci-società di persone. – 4.2. Piano attuativo (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo). – 4.2.1. ‘Ragione di divisibilità’ e ‘uni tributari’ negli artt. 97, 24 e 111 Cost. – 4.2.1.1. *Segue*: irrilevanza della ‘ragione di utilità del giudicato’. – 4.2.1.2. *Segue*: rilevanza relativa della ‘ragione di scambiabilità del giudicato’. – 4.2.2. *Segue*: divisione, ‘unità’ e ‘uni’ nella disciplina tributaria, dell’accertamento e della composizione. – 4.2.3 *Segue*: tendenziale assenza sul piano dell’attuazione (procedimentale o processuale, accertativa o compositiva) dei presupposti del litisconsorzio necessario. – 5. Sintesi e conclusioni.

1. Programma della ricerca e motivi d'interesse

Programma della ricerca è partire dal particolare indirizzo giurisprudenziale sorto sul caso del concordato di massa delle società di persone e risalire

al tema generale del litisconsorzio necessario nel diritto tributario, sperando di formulare un'ipotesi, meramente teorica, concernente sia i profili statici, sia i profili dinamici della c.d. "trasparenza fiscale".

Ciò, anche in considerazione del fatto che le sentenze e i contributi dottrinali concernenti le fattispecie di cui all'art. 5 TUIR tendono solitamente a richiamare (a volte positivamente, a volte negativamente) importanti precedenti che si sono fatti carico di ricostruire (in modo pressoché definitivo) il concetto del litisconsorzio necessario in materia tributaria.

In effetti, selezionato uno qualunque dei casi, si nota immediatamente che esso invita dapprima a verificare se sul tema della rilevanza *ultra societatem* del concordato di massa proposto dalle società di persone (o dagli enti disciplinati dall'art. 5 TUIR) sia o no riscontrabile un nuovo indirizzo ermeneutico, opposto a quello che appariva consolidato, e poi, laddove, come sembra intuitivamente, un tale indirizzo sia davvero riscontrabile, induce a valutarne gli effetti sull'adesione a regime e sugli altri strumenti deflattivi tributari ('EDR')¹.

In senso ancor più ampio, ciascuno dei casi apparentemente analoghi impone di testare la duplice coerenza (logica e normativa) del principio del litisconsorzio necessario sia nella sede (propria) dell'accertamento autoritativo, nella quale è stato riedificato alcuni anni fa, sia nella sede (apparentemente aliena) della definizione consensuale, nella quale esso viene oggi progressivamente esteso.

Così, nell'analizzare persino un caso particolarissimo², si scopre che qualunque opinione, come qualunque tentativo d'ipotesi ricostruttiva, non può prescindere dal confrontarsi continuamente (implicandola e rimanendone implicata) con la prospettiva generale del soggetto passivo (l'*'uno tributario'*)

¹ Per la elaborazione del concetto degli 'EDR', eventualmente può vedersi VERSIGLIONI, *Diritto tributario e 'Equivalent Dispute Resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 223 ss.

² Il caso dal quale può muovere la ricerca è, tra i tanti, quello oggetto della sentenza della Cass., 16 dicembre 2011, n. 27145. Nel 1995 una società in nome collettivo scelse di definire il reddito 1991 aderendo al c.d. "concordato di massa". I due soci della stessa società scelsero, invece, di non definire i redditi personali e, perciò, ai fini IRPEF, non prestarono alcuna adesione. In seguito, l'Ufficio accertò nei confronti dei due soci maggiori redditi di partecipazione corrispondenti alle rispettive quote del maggior reddito definito dalla società. I soci, deducendo di non aver prestato adesione al concordato di massa e, dunque, affermando l'irrelevanza nei loro confronti della scelta della (sola) società, impugnarono gli atti di accertamento; ma il ricorso fu rigettato. Il loro appello, invece, fu accolto. La Suprema Corte ribalta nuovamente l'esito del processo, cassando la sentenza d'appello e, nel merito, rigettando il ricorso introduttivo proposto inizialmente dai soci.

osservato sia dal punto di vista costituzionale, sia dal punto di vista legislativo, rispetto ai distinti piani della genesi (sostanziale) e dell'attuazione (procedimentale o processuale, accertativa o compositiva) del tributo.

Com'è noto, la disciplina del concordato di massa prevedeva che la definizione (a carattere straordinario)³ si attuasse mediante la (totale e automatica) accettazione degli importi proposti dagli uffici, anche in base ad elaborazioni di tipo statistico⁴. Tanto che lo strumento in discorso era frequentemente considerato quasi un condono. Per i redditi di cui all'art. 5 TUIR, la scelta adesiva doveva essere attuata dalle società di persone (o dagli enti ad esse equiparati), ma era dubbio (stante la lacunosità delle disposizioni del tempo) quali fossero gli effetti di tale scelta nei confronti dei soci (o associati), laddove costoro, con riferimento ai redditi di partecipazione, non avessero prestato adesione⁵. D'altro canto, il legislatore intervenne sulla materia solo alcuni anni dopo, quando dispose (con il comma 18 dell'art. 9 *bis*, D.L. n. 79/1997) che la definizione attuata dalla società di persone *costituìsse titolo per l'accertamento delle persone fisiche che non hanno definito i redditi prodotti in forma associata*⁶. Tuttavia, secondo la Suprema Corte questa disposizione non avrebbe contenuto innovativo, costituendo, essa, mera esplicazione del principio stabilito dall'art. 5 TUIR. Più analiticamente, anche per gli anni precedenti l'entrata in vigore del citato art. 9 *bis* l'adesione attuata dalla società consentirebbe, *ex art. 5 TUIR*, l'accertamento in capo ai singoli soci della rispettiva quota del reddito concordato dalla società. Questo perché si dovrebbe applicare il principio del litisconsorzio necessario ricostruito dalle Sezioni Unite nel 2008 con la sent. n. 14815 e nel 2007 con la sent. n. 1052.

³ La definizione in discorso aveva ad oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ed aveva effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto.

⁴ Si trattava di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria tenendo conto, per ciascuna categoria economica, della distribuzione dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi e di redditività.

⁵ Probabilmente fu questa la ragione principale per la quale i soci della società in nome collettivo attivarono il processo che si è concluso con la sentenza della Cass. n. 27145/2011.

⁶ Nel caso di cui alla predetta sent. n. 27145/2011, forse, i soci eccepirono altresì che questa disposizione non potesse essere applicata perché innovativa (e non retroattiva). Ma la Suprema Corte, richiamando e ripetendo testualmente quanto affermato nella precedente sent. n. 19137/2010, ha ritenuto il motivo non fondato.

2. Incertezza del trend giurisprudenziale sul litisconsorzio necessario soci-società di persone e ...

Questo recente *trend* giurisprudenziale contrasta con l'indirizzo tradizionale.

In passato era, infatti, prevalente la tesi che escludeva l'applicabilità del litisconsorzio necessario ai casi nei quali il concordato di massa era stato posto in essere dalla società (ma non dai soci)⁷. La Suprema Corte motivava la tesi con la mancanza, in quei casi, dell'unitarietà dell'accertamento. Si osservava che i soci, avendo deciso di non avvalersi del concordato di massa, avevano implicitamente rinunciato alla possibilità di opporre ragioni diverse da quelle di natura personale. Del resto, l'autonomia delle situazioni soggettive (soci e società) non appariva incompatibile con la rilevanza nei confronti dei soci della definizione agevolata attuata dalla sola società. Si riteneva, infatti, che questa definizione avesse come effetto la sua non contestabilità nei confronti di tutti (società e soci). Insomma, la giurisprudenza prevalente tendeva a valorizzare la differenza esistente tra la disciplina, necessariamente unitaria, dell'accertamento "autoritativo" dei redditi delle società di persone e la disciplina, non necessariamente unitaria, delle "definizioni consensuali" di tali redditi e, in questo modo, preservava l'autonomia processuale delle posizioni dei singoli soci. Ed è interessante osservare che questa tesi, contraria al litisconsorzio necessario⁸, è sopravvissuta anche all'opposta decisione delle Sezioni Unite del 2008.

D'altro canto, negli ultimi anni, le sentenze favorevoli al litisconsorzio necessario sono divenute sempre più frequenti⁹. La logica ricorrente in queste ultime pronunce¹⁰ appare traslata da quella elaborata dalle Sezioni Unite nel 2008 e nel 2007¹¹.

⁷ V. Cass., 6 luglio 2011, n. 14926; Cass., 17 dicembre 2010, n. 25617; Cass., 30 luglio 2009, n. 17716; Cass., 17 dicembre 2008, n. 29448.

⁸ Oltre alle sentenze già citate, si veda, ad esempio, Cass., 9 febbraio 2010, n. 2827 (avente ad oggetto il caso della definizione agevolata del reddito societario ai sensi dell'art. 9 *bis* del D.L. n. 79/1997) e Cass., 4 agosto 2011, n. 16982 (avente ad oggetto il caso di definizione agevolata del reddito societario ai sensi dell'art. 16 della L. n. 289/1992).

⁹ V. Cass., 16 febbraio 2010, n. 3576; Cass., 30 luglio 2009, n. 17716.

¹⁰ Il riferimento è alla nota sentenza Cass., sez. un., 18 gennaio 2007, n. 1052 che, pur avendo ad oggetto il diverso tema della coobbligazione solidale paritaria, può considerarsi in ogni caso precedente della sentenza Cass., sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815.

¹¹ Infatti, con esse, la Suprema Corte, nell'affermare la necessaria presenza del litiscon-

In definitiva, valorizzando decisamente l'art. 5 TUIR, la Suprema Corte ha trovato la via per individuare una soluzione di natura sostanziale e, dunque, unitaria, vale a dire utilizzabile sia per la sede procedimentale, unilaterale o consensuale, sia per la sede processuale. Ed è sufficiente ampliare i confini dell'osservazione oltre lo specifico caso del concordato di massa concluso dalla società di persone, ma non dai soci, per scorgere chiaramente che la Suprema Corte va completando il quadro ove, nel 2008, essa aveva dipinto come soggetto principale il connubio tra il principio di trasparenza e il litisconsorzio necessario. Infatti, allo sfondo, già delineato, dell'accertamento autoritativo unilaterale nei confronti delle società di persone o delle associazioni professionali¹², viene aggiunto lo sfondo compositivo e consensuale del concordato di massa; lo sfondo, cioè, che era prima comunemente considerato incompatibile con il litisconsorzio necessario e che, dunque, veniva valorizzato, in senso opposto, proprio da tutti coloro i quali hanno mo-

sorzio soci-società nel processo sorto dall'impugnazione dell'accertamento autoritativo ed unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, delinea una logica argomentativa che, mentre valorizza come premessa decisiva la (natura della) questione sostanziale che alimenta la controversia, prescinde invece completamente dai profili procedimentali e processuali di questa. Così, ad esempio, nella sentenza Cass., 7 settembre 2010, n. 19137, *in toto* recepita dalla sentenza selezionata, si era già affermato che eventuali differenze riscontrabili nelle norme "procedimentali" dell'accertamento unilaterale o della definizione consensuale non fossero rilevanti ai fini della decisione. Ciò, perché il carattere necessario del litisconsorzio processuale soci/società non deriverebbe dalle norme procedimentali, bensì, *sic et simpliciter*, dalle norme "sostanziali" dettate dall'art. 5 TUIR. In effetti, questa disposizione imporrebbe che qualunque reddito societario (dichiarato o accertato o definito consensualmente ...) sia in ogni caso imputato ai soci, indipendentemente dalla percezione e proporzionalmente alle loro rispettive quote. D'altro canto, il predetto art. 5 proietterebbe sulla fattispecie controversa tutti i caratteri (inscindibilità e comunanza) astrattamente identificati dalle Sezioni Unite nel 2008 (e nel 2007) quali premesse logiche della necessità del litisconsorzio soci/società di persone. Alla stregua di ciò, la Suprema Corte aveva applicato al caso prescelto il principio da se medesima ricostruito nel 2008 e aveva rigettato le eccezioni dei soci non-aderenti (eccezioni, queste, fondate sia sull'inesistenza, nella versione originaria del concordato di massa, di una disposizione che ne prevedesse l'efficacia *ultra societatem*, sia sull'innovatività, ossia sulla non retroattività, della disposizione - l'art. 9 *bis*, comma 18 del D.L. n. 79/1997 - introdotta dal legislatore soltanto dopo l'avvenuta adesione della società al concordato di massa).

¹² La Suprema Corte ha più volte applicato il principio ricostruito dalle Sezioni Unite del 2008 alle associazioni professionali (sentt. n. 11466/2009 e n. 12747/2009; ord. n. 24767/2010) e alle associazioni sportive (sent. n. 21190/2010). Non può essere sottaciuto che questa progressiva espansione del litisconsorzio necessario nelle fattispecie di accertamento unilaterale autoritativo ha ormai raggiunto anche l'IRAP (Cass., sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145).

strato da sempre avversione concettuale nei confronti dell'applicabilità di tale istituto processuale nelle ipotesi di cui all'art. 5 TUIR¹³.

3. Segue: ... *problematicità delle interpretazioni dottrinali*

Così, ovviamente, quest'orientamento unificante e progressivamente espansivo adottato dalla Suprema Corte suscita nella dottrina numerose perplessità.

Alcune di esse, dirette e particolari, sono rivolte alla recente e innovativa estensione del principio del litisconsorzio necessario ai casi nei quali la società di persone abbia aderito alla definizione consensuale del proprio reddito e i soci siano, invece, rimasti inerti. Altre perplessità, indirette e generali, concernono invece la premessa dalla quale quest'estensione è ricavata, ossia l'implicazione giurisprudenziale tra l'art. 5 TUIR e il litisconsorzio necessario¹⁴.

Dal primo punto di vista si osserva che questa implicazione potrebbe non essere ammissibile nei casi nei quali una parte dei soci avesse aderito alla definizione agevolata. Si fa notare, infatti, che i soci aderenti, avendo definito la propria posizione personale, non avrebbero alcun interesse a partecipare a un ipotetico processo attivato dai soci non-aderenti; tanto più che (sotto l'egida della pronuncia Sezioni Unite del 2008) quel processo, già (*ex lege*) superato, non potrebbe mai restituire loro quanto essi

¹³ Nella giurisprudenza rimane, invece, fermamente espunto da quel quadro di cui è detto nel testo l'accertamento della società di capitale a ristretta base azionaria non tassata per trasparenza. In quel caso, la Suprema Corte attribuisce ai soci (da tassare, *ex lege*, "per cassa") i maggiori redditi accertati nei confronti della società ("per competenza") sulla base di una presunzione semplice che dimostrerebbe l'avvenuto incasso pro-quota di tali maggiori redditi (Cass. n. 24441/2008). In queste fattispecie, l'orientamento prevalente della Suprema Corte valorizza il carattere (supposto come) pregiudiziale dell'accertamento nei confronti della società e afferma la necessità della sospensione del processo riguardante la persona fisica (socia) sino al passaggio in giudicato dell'accertamento eseguito nei confronti della società (tra le altre, possono consultarsi: ord. n. 1867/2012; sentt. nn. 10270/2011 e 20721/2010).

¹⁴ Del resto, le sentenze sul concordato di massa delle società di persone hanno espressamente accolto la pronuncia delle Sezioni Unite del 2008. Anzi, si è notato, l'estensione del litisconsorzio necessario al concordato di massa delle società di persone sembra un "espediente processuale" motivato soltanto da un'esigenza di coerenza metodologica con la pronuncia delle Sezioni Unite del 2008 (A. RUSSO, *Accertamento con adesione: riflessi sul litisconsorzio necessario*, in *Il Fisco*, 2012, pp. 2-285).

avessero già pagato perfezionando la definizione agevolata. D'altro canto, concentrando l'attenzione sulla disciplina procedurale del concordato di massa, e (*a fortiori*) dell'adesione a regime, si osserva¹⁵ che – a differenza di quanto avviene per l'accertamento unilaterale – non è dato ravvisare disposizioni che pongano come condizione l'unitarietà della definizione¹⁶. Dunque, proprio dall'art. 4, comma 2 del D.Lgs. n. 218/1997 la dottrina prevalente¹⁷ ha tratto importanti argomenti a sostegno della tesi che (da

¹⁵ RAGUCCI, *La società che ha aderito all'accertamento è litisconsorte necessario del socio dissenziente?*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 797 ss.

¹⁶ Anzi, il rapporto tra la definizione consensuale raggiunta dalla società e la posizione fiscale del socio non aderente sarebbe posta dalla legge in termine di pregiudizialità-dipendenza; perciò, non potrebbe esservi spazio per il litisconsorzio necessario. Le ipotesi formulate appaiono tutte riconducibili ad un medesimo indirizzo di fondo: quello che qualifica l'adesione come "fatto di accertamento", ritenendo tale qualificazione indispensabile per realizzare, anche nel concreto, i principi costituzionali della parità di trattamento e della capacità contributiva. Muovendo da tale premessa le impostazioni più decise (RANDAZZO, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1161 ss.) deducono sia un vincolo (interno) a carico dell'Amministrazione finanziaria, la quale, rivolgendosi ad altri soci, non potrebbe più prescindere da una precedente adesione raggiunta con la (sola) società, sia un vincolo (esterno) a carico del giudice, il quale dovrebbe giudicare sulla base della prova che sarebbe costituita dalla precedente adesione. D'altro canto, si osserva (CARINCI, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 181 ss.) che esisterebbero vincoli (interni) a carico dell'Amministrazione finanziaria (la quale sarebbe tenuta al rispetto di criteri di razionalità e non contraddizione), mentre sarebbe più sfumato l'effetto nei confronti del giudice, il quale, tuttavia, non potrebbe prescindere dai contenuti dell'accordo, ai fini del proprio convincimento, in punto di razionalità e consequenzialità logica. Altri (BASILAVECCHIA, *Effetti dell'accertamento societario sulle rettifiche ai soci*, nota critica a Cass., 29 settembre 2005, n. 19110, in *Corr. trib.*, 2006, p. 203 ss.) negano che la definizione del reddito per adesione possa avere valore logico-probatorio, ma ne ammettono il valore logico del precedente. Nello stesso alveo ricostruttivo, si ritiene illegittimo (perché irrazionale e contraddittorio) un accertamento con adesione concluso su basi qualitative e/o quantitative differenti rispetto a quelle caratterizzanti un precedente accertamento con adesione concluso con altro soggetto interessato alla medesima fattispecie sostanziale. Con l'unica eccezione espressa da chi ha ritenuto ammissibile una seconda adesione non vincolata ad una adesione precedente laddove siano sopravvenuti nuovi elementi di conoscenza (MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, p. 16).

¹⁷ Si vedano, fra gli altri, FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 345 ss.; CARINCI, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società*, cit., p. 171 ss.; BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002; COPPA, *L'accertamento dei redditi prodotti in forma associata tra principio di trasparenza e garanzia del diritto di difesa*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2008, p. 413 ss., e quelli degli Autori *ivi* citati.

tempo) esclude il litisconsorzio necessario tra soci e società “trasparente”¹⁸. Ma l’apparente chiarezza del testo normativo non ha evitato che studiosi e operatori del diritto venissero a trovarsi di fronte a numerose questioni teoriche e pratiche tuttora aperte¹⁹.

Le maggiori perplessità sono quelle mosse dal secondo punto di vista: quello della premessa logica, ossia la sentenza delle Sezioni Unite del 2008. L’economia di questa ricerca non consente un approfondimento proporzionato all’importanza dei temi esaminati da tale pronuncia²⁰ e alla dimensione del dibattito dottrinale che essi tradizionalmente suscitano. Tuttavia, è palese che la riedificazione operata dalle Sezioni Unite non appare condizionata dal dibattito dogmatico relativo alla natura e all’oggetto del processo tributario²¹. Tanto che, apparentemente, nessuna delle due storiche macro concettualizzazioni (costitutiva o dichiarativa) risulta nettamente preferita all’altra e si perpetua la nota dialettica dottrinale (tra favorevoli e con-

¹⁸ V., per tutti, TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 100 ss.; ID., *L’Accertamento “unitario” dei redditi delle società di persone*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 437 ss.; BASILAVECCHIA, *Il principio di trasparenza nell’accertamento unitario nei giudizi autonomi*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 1165; ID., *Effetti dell’accertamento societario sulle rettifiche ai soci*, cit., p. 203 ss.

¹⁹ Così, gli studiosi, replicando discorsi elaborati per l’obbligazione solidale, s’interrogano sulla coerenza costituzionale del citato art. 4, laddove questa norma sembrerebbe legittimare (ingiustamente) che il soggetto non convocato possa subire la perdita della *chance* di conseguire l’effetto premiale dell’adesione. Tanto che, da ultimo, parte della dottrina, sensibilizzata dal recente orientamento delineato dalla Suprema Corte, è giunta a considerare la disposizione in esame non idonea a porre in discussione il dogma del litisconsorzio necessario. In tal senso, FICARI, *L’evoluzione delle vicende processuali dei rapporti tra soci e società trasparenti*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2007, p. 1132 ss. e FRASCA, *Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007 con riguardo alle controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società)*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 113 ss. In senso contrario, si ribadisce che proprio l’eccessiva valorizzazione del dogma dell’accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata “avrebbe fatto velo alla Corte”, che non avrebbe tenuto in considerazione gli effetti estintivi dell’obbligazione già conseguiti dai soci aderenti (RAGUCCI, *op. cit.*, p. 797 ss.) e/o non avrebbe pienamente valutato la tendenziale intangibilità delle definizioni consensuali correttamente perfezionate (A. RUSSO, *Cass.*, 27145 del 16 dicembre 2011 – *Accertamento con adesione: riflessi sul litisconsorzio necessario*, in *Il Fisco*, 2012, p. 285 ss.).

²⁰ Riguardo all’importanza della sentenza, che sarebbe frutto di uno sforzo immane, v. BASILAVECCHIA, *L’accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2270; ID., *La tendenza al processo unico per i redditi prodotti in forma associata*, in *Dialoghi trib.*, 2008, p. 36; LUPI, *Rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio*, *ivi*, p. 30.

²¹ Da questo punto di vista, com’è stato osservato, essa sembra concentrarsi piuttosto sul diritto positivo (BASILAVECCHIA, *L’accertamento unitario trova un assetto stabile*, cit.).

trari al litisconsorzio necessario) condotta da punti di vista diversi nei numerosi contributi²².

Frequenti, e molto ampi, appaiono gli approfondimenti nei quali si segnalano sia le coerenze o le incoerenze dei medi interpretativi, sia le loro conseguenze (vuoi nella prospettiva sostanziale, vuoi nella prospettiva procedimentale e/o processuale)²³.

²² Non di meno, la sentenza *de qua* rimane fermamente ancorata ad altre (dibattute) concezioni dogmatiche. Quali, ad esempio, quelle attinenti la “giustizia dell’imposizione”, l’uniformità delle sentenze, l’unitarietà e/o l’inscindibilità dell’elemento sostanziale imponibile e/o del ricorso tributario ... Infatti, la Suprema Corte, descrivendo la logica interpretativa sottesa al suo argomentare (evitare il contrasto di giudicati e, così, conseguire processualmente la “giustizia dell’imposizione” in situazioni ritenute unitariamente plurisoggettive e/o inscindibili) dimostra di aver inteso riferirsi maggiormente ad uno dei due orientamenti dottrinali: quello che, per le ipotesi in discorso, aveva auspicato da tempo l’applicazione del litisconsorzio necessario, considerandolo la soluzione preferibile, anzi, l’unica soluzione coerente con i principi di cui agli artt. 3 e 53 (per la tesi che ritiene imprescindibile il litisconsorzio necessario sia nella fase di accertamento, sia nella successiva fase processuale, si veda P. RUSSO, (voce) *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987; P. RUSSO-FRANSONI, *Accertamento dei redditi di società di persone e riflessi processuali. Non ancora sopita la vexata quaestio*, in *Il Fisco*, 2002, p. 5420. In particolare, con riferimento, alla fattispecie della trasparenza fiscale, oltre agli Autori appena citati, si vedano BORIA, *Il principio di trasparenza nell’imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, p. 305; CASTALDI, *Art. 14*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di Baglione-Menchini-Micinesi, Milano, 1997; ALTIERI, *Accertamento nei confronti di società di persone e soci nel processo tributario: litisconsorzio necessario?*, in *Il Fisco*, 2003, p. 642; FICARI, *L’evoluzione delle vicende processuali*, cit., p. 1139 ss.). D’altro canto, la numerosità e il rilievo delle perplessità manifestate nei confronti della sentenza del 2008 dai sostenitori dell’orientamento opposto lascia pensare ad un dibattito ben difficilmente riconducibile ad unità (molto interessante è il quadro completo della problematica elaborato da MUSCARÀ, *L’eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi “ravvedimenti operosi” della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 3 ss.). Particolarmente intense, tra le molte altre, appaiono le osservazioni critiche di GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte s’immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, p. 993 e di NUSSI, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, p. 758 ss.

²³ Da questo punto di vista, in senso favorevole alla pronuncia, si evidenzia che, finalmente, si sarebbe pervenuti a riconoscere che l’unitarietà della base imponibile, o la pregiudizialità dell’elemento unitario, concernente più soggetti, almeno uno dei quali coinvolto in una lite tributaria attuale o potenziale, implicano il litisconsorzio necessario come strumento logicamente indispensabile o, almeno, opportuno (*rectius*: “lo” strumento più opportuno) perché preferibile ad ogni altro, stante anche la sua coerenza ermeneutica con le norme sostanziali (art. 5 TUIR) e procedimentali (art. 40 D.P.R. n. 600/1973). In tal senso, FICARI, *Litisconsorzio necessario tra novità giurisprudenziali e fattispecie tributarie*, in *Giust. trib.*, 2008, ad

Più rare, e meno estese, appaiono, invece, le analisi e le repliche svolte sui presupposti logici e normativi sia sul piano, astratto, della soggettività tribu-

avviso del quale detta soluzione troverebbe fondamento innanzitutto sull'identificazione di «quale sia il vero titolare della capacità contributiva che si manifesta attraverso l'esercizio di un'impresa commerciale adottando il modello societario trasparente» e anche, tra l'altro, sulla considerazione per cui «se non si ammettesse un litisconsorzio necessario del socio nel giudizio relativo all'accertamento in capo alla società, si dovrebbe, allora, ritenere che il socio, sebbene destinatario di una procedura di accertamento unitaria, tale per cui lo stesso dovrebbe ricevere l'avviso di rettifica sia del reddito complessivo che di quello dallo stesso dichiarato a seguito dell'imputazione per trasparenza, debba essere protagonista di un processo con esiti processuali potenzialmente diversi da quello relativo al maggior reddito della società». Sarebbe, insomma, la quasi «contitolarità della capacità contributiva», o meglio «la pluralità di centri di imputazione di effetti sia sostanziali che formali» a rendere «la situazione giuridica del socio dipendente da quella della società trasparente»... e perciò «bisognosa di essere resa nel pieno rispetto della regola *audita altera parte*» (tenuto anche conto del fatto, precisa l'Autore, che sarebbe la società l'unico soggetto in possesso dei mezzi di prova utili alla difesa). Nel senso che, stante l'inammissibilità della c.d. motivazione *per relationem* (in argomento, ad es., Cass., 4 giugno 2007, n. 12997 e Cass., 15 giugno 2007, n. 14011 entrambe in *Corr. trib.*, 2007, con nota di COPPA), il litisconsorzio necessario sarebbe preferibile sia rispetto alla sospensione del processo *ex art. 295 c.p.c.*, sia rispetto alla riunione *ex art. 29, D.Lgs. n. 546/1992*, si riscontra anche autorevole parte della dottrina che per altri versi delinea perplessità sulla sentenza del 2008. Tra costoro, in particolare, si veda BASILAVECCHIA, *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, cit.

Dallo stesso punto di vista, ma in senso contrario alla sentenza del 2008, si osserva, tra l'altro, che si tratterebbe comunque di un litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* (in questi termini, già in precedenza, con ampi riferimenti ed argomenti, v. COPPA, *op. cit.*, p. 982, la quale considerava il litisconsorzio soci-società di persone non necessario, ma facoltativo). Tale tipo di litisconsorzio necessario sarebbe statuito in ragione di un interesse astrattamente condivisibile (evitare giudicati contrastanti) ma implicante, in concreto, svantaggi superiori ai vantaggi (MUSCARÀ, *op. cit.*, p. 30 ss., in part. 31 ss.; RAGUCCI, *op. cit.*; GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit.; RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostitutivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p. 290 ss.; ZANETTI, *L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 2009). *A fortiori*, se esaminato alla luce delle deroghe normativamente ammesse dalle stesse Sezioni Unite oltre i casi logicamente giustificabili in funzione del medesimo interesse. La Suprema Corte ritiene ovviamente giustificabili, alla luce di quell'interesse, le deroghe al litisconsorzio necessario correlabili a situazioni nelle quali sono sollevate eccezioni formali o eccezioni personali e/o legate alla misura della quota di partecipazione. Neppure sussisterebbe l'*ex adverso* valorizzata coerenza ermeneutica con le norme sostanziali dell'art. 5 TUIR, e con quelle procedurali dell'art. 40, D.P.R. n. 600/1973 (così, NUSSI, *op. cit.*). Anzi, il litisconsorzio necessario rischierebbe di tradursi in un vantaggio indebito per l'Amministrazione finanziaria che, pur essendo interessata, non sarebbe tuttavia onerata (*ex lege*) a realizzare una piena integrazione del contraddittorio (così, CARINCI, *L'accertamento del reddito delle società tassate per trasparenza, tra litisconsorzio necessario ed efficacia ultra partes del giudicato*, nota a Cass., sez. un., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. imp.*, n. 4, 2008).

taria e/o dell'inscindibilità tra più soggetti del fatto-indice di capacità contributiva, sia sul piano, concreto, dell'accertamento o della composizione – in sede procedimentale o in sede processuale – dell'esistenza e/o della dimensione di tale fatto)²⁴.

4. Analisi critica e ipotesi ricostruttiva

4.1. Piano genetico-sostanziale

4.1.1. 'Ragione di divisibilità' del "tutti" e concetto di contribuente ('uno tributario') nella parte 'scientifica' dell'art. 53 Cost.

Una delle ipotesi propedeutiche allo sviluppo di un'analisi sul recente indirizzo giurisprudenziale che collega il litisconsorzio necessario all'art. 5 TUIR concerne il concetto di soggetto passivo d'imposta²⁵ e, in particolare, quello di soggetto passivo nella disciplina delle imposte sui redditi²⁶.

Occorre, dunque, affrontare il "problema del Soggetto", e occorre farlo nella prospettiva, esclusivamente tributaria, nella quale ci s'interroga riguar-

²⁴ Da questo differente punto di vista, si segnala che, rispetto alle imposte sui redditi, non esisterebbero né il nesso inscindibile, né la situazione comune ai quali si fa riferimento nella nota sentenza del 2008 e si ribadisce rigorosamente che, tanto meno, esisterebbe pregiudizialità-dipendenza tra il reddito della società di persone e quello dei soci (così, NUSSI, *op. cit.*; GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, cit.).

²⁵ Nozione, questa, qui intesa, in considerazione dello specifico oggetto della ricerca, come prestazione patrimoniale imposta (*ex art. 23 Cost.*) sicuramente sindacabile *ex art. 53 Cost.* Ove, invece, si fosse analizzato anche l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte diverse dalle imposte, l'analisi avrebbe richiesto altri approfondimenti e ulteriori specificazioni.

²⁶ In effetti, se all'imposta in genere (e, in particolare, alle imposte sui redditi) inerisce non il diritto reale (esercitabile immediatamente nei confronti di tutti), ma il diritto di credito (realizzabile per il tramite del comportamento del debitore), qualunque discorso sul litisconsorzio necessario (sulla c.d. "contitolarità della capacità contributiva", sul "presupposto unitario plurisoggettivo", ecc.) implica, in ambito tributario, la previa fissazione del concetto di soggetto passivo in senso stretto (ossia del concetto di "contribuente"). Senza il tramite di un altro soggetto il credito tributario non può sorgere in alcun modo, neppure nei casi limite in cui resti determinato dalla cosa o inerisca ad una cosa. Da un lato perché, in queste ipotesi, dell'adempimento risponde non soltanto quella particolare cosa da cui il credito dipende, ma l'insieme delle cose che compongono il patrimonio dell'obbligato. Da un altro lato, soprattutto, perché, venuta meno la concezione arcaica del tributo come "quota" del reale appartenente a un'entità sovraordinata, la costituzionalità di qualunque imposta (e, *a fortiori*, di quella sui redditi) non può prescindere da un'idoneità astratta (la capacità contributiva) che è qualità del soggetto e non della cosa (o non solo della cosa).

do al ‘chi?’ (“soggetto passivo di imposta in senso stretto” o “contribuente”) giustifichi la ‘corrispondenza’ costituzionale della legge che disciplina il tributo²⁷. Così, si scorge immediatamente che proprio la ‘corrispondenza’ (*rectius*: la “verità = corrispondenza”) costituisce la *ratio* della ‘norma d’uso’ che l’art. 53 consegna, innanzi tutto, all’interprete di essa²⁸. Più in particolare, la logica del collegamento esistente tra i due termini soggettivi (“tutti” e “loro”) presenti nell’espressione che identifica la funzione dell’art. 53 è quella della ‘corrispondenza’. L’algoritmo è la bidirezionale univocità del legame che in una (giuridicamente giusta) legge d’imposta deve intercorrere tra ciascun elemento dell’insieme ‘tutti i contribuenti’ e ciascun elemento dell’insieme ‘loro capacità contributive’.

Ecco allora, forse, la *ratio*²⁹ alla quale deve costituzionalmente informarsi la legge d’imposta: ‘... da ciascuno il suo ...’³⁰.

Questa costituzionale ‘ragione di divisibilità’ di “tutti” (... in ragione della loro capacità contributiva ...) in ‘uni’, qualificati o qualificabili, sembra proprio ciò che assicura anche il rispetto degli artt. 2 e 3 Cost. e, al tempo stesso, giustifica l’ampiezza del concetto di “contribuente”³¹: la Costituzione inca-

²⁷ Prospettiva, questa, da tener distinta da quella, di diritto comune (e quindi anche fiscale), nella quale ci s’interroga riguardo al ‘chi?’ (soggetto passivo di imposta in senso lato: contribuente o sostituto o responsabile o accollante ...) debba rispondere dell’adempimento legale o convenzionale del tributo.

²⁸ In effetti, mentre altre parti di questa disposizione (ad es.: il concetto di capacità contributiva), imponendo canoni ermeneutici di ‘coerenza’ o di ‘consenso’ (*rectius*: “verità = coerenza” o “verità = consenso”), svelano il carattere di ragionevolezza che ne identifica l’eticità, la parte specificamente dedicata al parametro soggettivo (che è parametro di giustizia delle leggi tributarie determinative dell’an e del quantum del concorso di ognuno alle pubbliche spese) svela il carattere di razionalità che ne identifica la ‘scientificità’.

²⁹ Ossia, scegliere o predeterminare i criteri in base ai quali scegliere tra “tutti” non una categoria di ‘uni’ qualsiasi, perché semplicemente esistenti (come tali appartenenti a “tutti”), ma solo ed esclusivamente gli ‘uni’ collegati (o collegabili) biunivocamente, in ogni fattispecie astratta, ai rispettivi ed unitari fatti-indice ritenuti, sempre in astratto, espressivi di capacità contributiva.

³⁰ Ottenibile, *mutatis mutandis*, trasladando e rovesciando il processuale «... suum cuique tribuere», o trasponendo in quest’ambito il sanzionatorio «... peccata suos tenent auctores ...». La formula costruita nel testo (‘... da ciascuno il suo ...’) è volutamente imprecisa perché essa, pur forzando quella che sarebbe qui più pertinente (‘... da ciascuno in ragione del suo ...’), appare tuttavia più conveniente ed efficace dal punto di vista ermeneutico. Infatti, intendendosi proporre nelle pagine che seguono il raffronto di essa con la formula tradizionale che esprime una situazione giuridica simile ma rovesciata («... a ciascuno il suo ...»), si sarebbe altrimenti complicato il discorso, dovendosi rivisitare anche quest’ultima formula nell’altra, teoricamente corretta, ‘... a ciascuno in ragione del suo ...’.

³¹ In effetti, è proprio la peculiare, ulteriore, attitudine a dipendere, geneticamente e mor-

rica la legge di rendere concreto il *'tutti i contribuenti'*, astrattamente delineato dall'art. 53³², tramite l'inserimento in quell'insieme di *'uni'* determinati (o determinabili) univocamente in dipendenza di entità (*'unità'*) previamente attribuite, dallo stesso legislatore, alla variabile (indipendente) delle *'loro capacità contributive'*³³. A prescindere, dunque, dal fatto che, di volta in volta, si determinino o no *'uni'* eguali a quelli civilistici o *'uni'* solo in parte eguali a quelli civilistici.

In sintesi, la *'scientificità'* della parte soggettiva dell'art. 53 non lascia al legislatore spazi discrezionali, rendendo ad esso indisponibile la facoltà di introdurre un tributo la cui obbligazione possa sorgere in capo ad un *'uno'* diverso da quell'*'uno'* al quale è univocamente riferibile una unità dell'indice di capacità contributiva che giustifica l'imposta (*'unità dell'indice di capacità contributiva'*). Tra ciascun *'uno'* appartenente all'insieme *'tutti i contribuenti'* e *'ciascuna unità dell'indice di capacità contributiva'* appartenente all'insieme *'loro capacità contributive'* deve sussistere un nesso univoco. E viceversa³⁴. È questo il solo nesso idoneo a consentire che si realizzi la logica *'... da ciascuno il suo ...'* (= pari trattamento sostanziale) che caratterizza l'intero fenomeno dell'imposta³⁵.

fologicamente, dal se e dal modo con il quale certi fatti predeterminati dalla legge possano realizzarsi e si realizzino effettivamente, a rendere possibile, in base alla predetta funzione costituzionale, l'entrata nel concetto "tutti" di alcuni *'uni'* o l'uscita da quel concetto di altri *'uni'*, così come le modificazioni tipologiche, talvolta unenti, talvolta scindenti, di ulteriori *'uni'*.

³² Che è sempre legislativamente astratto.

³³ In ciò ed esclusivamente in ciò (ossia nella mera antecedenza logica – e, si badi, solo relativa, parziale e complementare – dell'oggetto, rispetto al soggetto), sembrerebbe appuntabile (diversamente da quanto, invece, ritiene autorevolissima dottrina in materia) una possibile (ma appunto, soltanto relativa, parziale e complementare) descrizione (giammai elevabile a caratterizzazione autosufficiente) in termini oggettivi della capacità contributiva.

³⁴ Si tratta dell'ipotesi ricostruttiva già delineata, in via parziale ed embrionale, nel corso della ricerca condotta sulla soggettività del consolidato fiscale nazionale (VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005).

³⁵ L'univoca riferibilità a ciascuno del *'suo'* indice è, infatti, la premessa qualitativa (logica e normativa) necessaria della scindibilità (= misurabilità) della quantità del concorso di ciascuno (variabile dipendente) in ragione della scindibilità (= misurabilità) della sua idoneità al concorso (variabile indipendente). Ma i due piani, quello qualitativo e quello quantitativo, sono logicamente e normativamente distinti (e tali il legislatore dovrebbe mantenerli) poiché differenti sono le *'ragioni di divisibilità'* che li caratterizzano. Mentre il profilo soggettivo del *'suo'* (il soggetto) può essere relativamente inscindibile (la persona fisica) o scindibile (l'ente giuridico), il profilo oggettivo del *'suo'* (la capacità) è scindibile, tanto che l'unitarietà (inscindibilità) dell'oggetto è solo normativa, ossia è mera conseguenza

4.1.2. Segue: *divisione, 'unità' e 'uni' nella disciplina delle imposte sui redditi*

Scendendo al piano della legislazione, e in particolare, a quello della disciplina delle imposte sui redditi, può dunque ritenersi che i canoni costituzionali sono rispettati se le fattispecie impositive astratte siano caratterizzate dall'attitudine ad innescare la genesi del tributo solo al verificarsi di situazioni nelle quali sia univoco il collegamento tra un *'uno'* appartenente al "tutti" ed il *'suo'* reddito unitario (*rectius*: e la *'sua unità'* di reddito).

In alcuni casi, la giuridica giustizia della legge è verificabile semplicemente poiché questa si limita ad esplicitare il canone di univoca riferibilità e si astiene dal predeterminare i singoli collegamenti biunivoci³⁶. In molti altri casi, tuttavia, l'esigenza di certezza spinge il legislatore ad applicare concretamente il canone costituzionale e, dunque, a predeterminare (in tutto o in parte) il profilo soggettivo delle fattispecie d'imposta³⁷.

Esaminando, dunque, l'art. 5 TUIR, che è esempio di questa seconda categoria di casi, si dovrebbe preliminarmente verificare se tale disposizione sia *'vera'*; se, cioè, l'apparente scissione operata in concreto dal legislatore (dall'ente collettivo civilisticamente inteso ai singoli partecipanti) *corrisponda* al (o sia almeno *coerente* con il) predetto canone costituzionale.

Pur essendo necessario limitare il discorso, si può in ogni caso ricordare che la Corte costituzionale ha implicitamente ritenuto l'art. 5 TUIR coerente con l'art. 53; a patto, però, che la disposizione sia interpretata conforme-

di una decisione legislativa di sospendere la logica divisibilità, bloccando volutamente, in un punto ritenuto opportuno, il processo della divisione e, così, predeterminando le *'unità'* dell'oggetto singolarmente riferibili agli *'uni'*. Perciò, quello che più (*rectius*: quello che unicamente) rileva sul piano costituzionale è l'univocità del collegamento tra l'unitarietà dell'oggetto e l'unitarietà del soggetto cui quell'oggetto unitario è riferibile (ossia la *'ragione di divisibilità'* che li deve unire: *'... da ciascuno il suo ...'*).

³⁶ In questi casi, la legge prefigura un insieme aperto, ma contenuto nel "tutti", nel quale la soggettività passiva, sia che rimanga inalterata, sia che venga alterata, per fusione o per scissione, dipende dal se e dal modo, entrambi predeterminati, con cui certi fatti giuridici, anch'essi predeterminati, abbiano a verificarsi nel concreto (in uno: quando la soggettività passiva di imposta non è determinata, ma è determinabile). In questi casi, dei quali è emblema la disposizione "residuale" contenuta nell'art. 73 TUIR, il canone di giustizia (= verità) della legge è costituito dalla sussumibilità (o dalla riconducibilità) del criterio di determinabilità positivizzato dal legislatore in quello costituzionale (*'ragione di divisibilità'*).

³⁷ In questi casi, dei quali è esempio l'art. 5 TUIR, la legge tributaria recepisce le tipologie civilistiche e, laddove le ritiene per certi versi inadeguate, le modifica al fine di rispettare l'art. 53; qui, il canone di *'giustizia'* della legge (= verità) è costituito dalla *'corrispondenza'* (o dalla *'coerenza'*) della concretizzazione positivizzata dal legislatore con il canone costituzionale della soggettività passiva d'imposta (*'ragione di divisibilità'*).

mente al principio secondo il quale all'attribuzione di responsabilità ad un soggetto dell'ordinamento (in questo il caso, il socio) si accompagna, come suo "diritto inviolabile", il diritto di avvalersi della tutela prevista dall'art. 24 Cost. In definitiva, la Corte costituzionale ha subordinato il proprio positivo giudizio sull'art. 5 TUIR al riconoscimento del pieno diritto di difesa del socio; ciò, in considerazione della (ritenuta) natura presuntiva dell'asserto legislativo che considera logica (ossia 'vera') l'univocità del collegamento tra il socio e la 'sua' quota unitaria del reddito prodotto da una società di persone e, invece, non logica (ossia 'non-vera') l'univocità del collegamento tra la società di persone e il suo reddito unitario³⁸.

Discutibile o no³⁹, la posizione della Corte costituzionale sulla disciplina tributaria della società di persone⁴⁰ sembra confermare l'ipotesi ricostruttiva sin qui esposta⁴¹. Messi per ora in disparte i pur paventabili dubbi di le-

³⁸ La Corte, infatti, sembra riscontrare nell'imperfezione dell'autonomia patrimoniale delle società di persone l'elemento fondante la *verità* (almeno 'etica') della tesi affermata dal legislatore, ad avviso del quale, da un lato, non esisterebbe un'effettiva capacità unitaria della società di persone di possedere, dominare, gestire o trattenere il reddito da sé medesima prodotto (che perciò non sarebbe 'suo') e, dall'altro, esisterebbe un'effettiva capacità unitaria dei singoli soci di possedere, dominare, gestire o trattenere le quote unitarie di reddito da partecipazione nella società (che, perciò, sarebbero 'loro').

³⁹ In effetti, appare almeno opinabile la '*descrizione fatta norma*' dall'art. 5 TUIR perché è controvertibile da molteplici punti di vista la corrispondenza al vero della convinzione legislativa che esclude l'esistenza dell'univoca riferibilità alla (sola) società di persone (residente!) dell'unitario indice di capacità contributiva costituito dal reddito d'impresa. In altri termini, pur non potendo qui nemmeno sfiorare il tema ('*controvertibile eticamente*'), forse le difficoltà ermeneutiche che dottrina e giurisprudenza incontrano da decenni nella ricostruzione della fase dinamica della trasparenza rispetto al fine di verità (la c.d. "giusta imposizione") potrebbero derivare, in realtà, anche, se non soprattutto, proprio dalla possibile falsità ('etica') originale presente sul piano sostanziale. Falsità che, laddove esistesse, e laddove fosse accertata, implicherebbe un *revirement* legislativo, ma che, sino allora, non dovrebbe influenzare (come, invece, talvolta sembra accadere) la ricerca, sulla premessa della verità di quella '*descrizione fatta norma*', della '*giusta attuazione*' di essa al concreto.

⁴⁰ Del resto coerente con quella, precedente, del Consiglio di Stato che, con il Parere 17 gennaio 1984, n. 68, affermava la necessità di un procedimento contenzioso per ciascuno dei soci o di un procedimento in cui sia intervenuto ciascun singolo socio (in caso di impugnazione) o la necessità dell'avvenuto inutile decorso del termine di decadenza (in caso di non impugnazione) e, dunque, implicitamente escludeva qualunque effetto automatico di tipo liquidatorio derivante dal c.d. "atto di accertamento unitario" (ILOR e IRPEF).

⁴¹ Così, ai fini IVA o ai fini IRAP, la società di persone è un '*uno*' appartenente al "tutti" perché, secondo il legislatore, esisterebbe, ai fini di quelle imposte, un '*suo*' unitario, ad esso univocamente riferibile. Nelle imposte sui redditi, invece, la società di persone residente non è un '*uno*' compreso nel "tutti" perché, sempre ad avviso del legislatore, non esisterebbe, ai fini di queste imposte, un '*suo*' unitario, ad essa univocamente riferibile.

gittimità costituzionale⁴², l'art. 5 TUIR sembra però dimostrare: che il legislatore ha ritenuto reale la situazione nella quale una 'unità dell'indice di capacità contributiva' collegabile univocamente ad un 'uno' sussisterebbe soltanto rispetto al reddito posseduto da ciascun socio (quale unico risultato esatto della 'ragione di divisibilità' e, dunque, l'unica divisione possibile); che, dunque, il legislatore ha posto tale 'unità' (variabile indipendente) nella funzione data dall'art. 53, e, conseguentemente, ha compreso nel "tutti" (variabile dipendente) solo chi effettivamente poteva esservi compreso, ossia ciascun socio della società di persone residente, quale solo soggetto cui, alla luce di tale valutazione presuntiva (*rectius*: descrittiva), sarebbe univocamente riferibile il 'suo' unitario reddito di partecipazione.

Da tali dimostrazioni si può ricavare che l'art. 5 TUIR avrebbe tolto irreversibilmente rilevanza giuridica al risultato, complessivo, ottenibile sommando (*ex post*) i redditi unitariamente imputabili (e sol per questo riferibili) a ciascun socio⁴³. Quel risultato complessivo sarebbe stato, infatti, confinato (*ex lege*) in un piano ininfluenza ai fini della genesi dell'effetto giuridico (sia in astratto, sia in concreto).

4.1.3. Segue: assenza sul piano genetico-sostanziale dei presupposti del litisconsorzio necessario soci-società di persone

Alla luce di queste premesse emergono molteplici dubbi riguardo a uno dei due principali argomenti sui quali si basa la citata sent. n. 14815/2008, vale a dire, l'affermata sussistenza e rilevanza, a livello pre-processuale, di profili di comunanza o d'inscindibilità tali da legittimare (per via logica o naturale) il litisconsorzio necessario.

⁴² Se quella logica fosse vera, allora, tra l'altro, potrebbe apparire inspiegabile perché non dovrebbe esserlo più, laddove la società di persone è fiscalmente non residente in Italia. Com'è noto, in quest'ultimo caso, il legislatore considera la società di persone un 'uno tributario'.

⁴³ In altre parole, il legislatore ha posto nell'irrelevanza assoluta, sia al livello dei presupposti, sia a quello delle basi imponibili, la prospettiva di un risultato unitario (eppur possibile perché ottenibile *a posteriori* tramite somma delle singole unità riferibili a ciascun socio). *Mutatis mutandis* il legislatore pare aver conferito a tale risultato (micro economico), ideale, un'irrelevanza giuridica analoga a quella che, sempre il legislatore, attribuisce al risultato di altra somma, anch'essa ideale, qual è quella, a carattere nazionale, di tutte le 'unità' di capacità contributiva univocamente riferite o riferibili ai singoli 'uni' compresi nel "tutti"; risultato (macro economico) eppur possibile ma, anch'esso, assolutamente irrilevante sul piano giuridico.

Esaminando come l'indirizzo giurisprudenziale *pro* litisconsorzio si sia sviluppato, si nota che l'origine di quest'impostazione sembra doversi cogliere nella sent. n. 1052/2007 dove analoga conclusione – favorevole al litisconsorzio necessario – era stata tratta dalle Sezioni Unite rispetto al caso della coobbligazione solidale paritetica⁴⁴. Persino un'osservazione superficiale della sent. n. 1052/2007⁴⁵ lascia ritenere che, in punto di metodo, il predetto condizionamento, per così dire “analogico”, non avrebbe avuto ragione di porsi⁴⁶ e che, soprattutto, quanto al merito (almeno nella traslazione fattane

⁴⁴ In effetti, questa sentenza, avendo condizionato quella del 2008, ha indirettamente contribuito alla formazione della decisione dalla quale si è partiti (Cass. n. 27145/2010). Sicché, non è possibile prescindere dall'esaminare quel precedente iniziale; tanto più che esso ha continuato ad influenzare i successivi pronunciamenti della Suprema Corte.

⁴⁵ Per un approfondimento dei temi trattati nella sentenza, svolto in senso critico rispetto alla soluzione indicata dalle Sezioni Unite, si vedano GLENDI, *Le SS. UU. della Suprema Corte officiano i “funerali” della solidarietà tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 189 ss.; RANDAZZO, *Litisconsorzio necessario tra condebitori d'imposta sugli atti di divisione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1003. Invece, in senso adesivo e fortemente valorizzante il litisconsorzio necessario ritenuto, così come descritto dalla Suprema Corte, “strumento sapiente”... «forgiato appositamente al fine di risolvere lo specifico problema (fiscale) di equo riparto provocato dal presupposto unitario plurisoggettivo», FALSITTA, *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p. 174 ss. Pur non potendo dedicare al commento di tale pronuncia uno spazio proporzionato alla sua importanza, val solo la pena osservare che essa appare confortare l'ipotesi sviluppata in questo lavoro almeno nella parte nella quale essa condiziona l'applicabilità dell'art. 14, D.Lgs. n. 546/1992 non già alla natura della situazione giuridica desumibile dalle norme sostanziali ma alla natura del tema controverso, per come esso risulta in atti costruito dalle parti (mediante divisione o mediante unione-fusione) di ragionamenti giuridici. Insomma, a prescindere dall'opinabilità della soluzione, stante la non condivisibile ricostruzione del concetto di “contribuente” operata nella sentenza, interessa evidenziare la condivisibilità di tale metodo e del risultato di merito ottenuto dall'attuazione di tale metodo, in punto di accertata sussistenza, in tal caso, d'inscindibilità (dovuta a fusione, ossia a ragionamento sintetico-compositivo inclusivo dei ‘resti’ implicati dal tipo di ragionamento utilizzato dall'Amministrazione per eseguire l'accertamento, anche alla stregua del fatto-divisorio costruito negozialmente dalle parti).

⁴⁶ Essendo evidente l'assenza di omogeneità tra fattispecie sostanziale *a quo* (coobbligazione solidale paritetica ai fini dell'imposta di registro) e fattispecie sostanziale *ad quem* (trasparenza societaria ai fini delle imposte sul reddito): ad es., mentre la prima è caratterizzata, al fine dell'adempimento, da inscindibilità normativa (reversibile), la seconda, invece, è caratterizzata, a qualunque fine, dall'assenza d'inscindibilità (logica e normativa); mentre la prima ha ad oggetto un'imposta la cui disciplina della soggettività rimette alla disposizione privata la riferibilità (come norma negoziale) dell'unità dell'indice di capacità contributiva (all'‘uno’ o all'‘altro’ dei contraenti solidalmente obbligati), la seconda conserva nella disposizione di legge la riferibilità dell'unità dell'indice di capacità contributiva al solo ‘uno tributario’ predeterminato (o predeterminabile) in base alla legge costruita sulla ‘ragione di divisibilità’ ‘... da ciascuno il suo ...’.

impropriamente ai fini delle imposte sui redditi) non sembrano condivisibili i concetti di “contitolarità della capacità contributiva” o di “fattispecie unitaria soggettivamente complessa” che fanno da sfondo alla sentenza *de qua*⁴⁷.

In effetti, se si condivide l'ipotizzata ‘ragione di divisibilità’ (del “tutti”), ossia se si ammette che la funzione indicata dall’art. 53 consiste nell’univocità del collegamento tra una ‘unità dell’indice di capacità contributiva’ ed un ‘uno’ del “tutti” e se si condivide il corollario di tale ipotesi, ossia la ‘divisibilità all’infinito’⁴⁸ della capacità contributiva (*rectius*: della base imponibile) in base a tale *ratio*, allora non risultano logicamente ammissibili né la “contitolarità della capacità contributiva”, né la “fattispecie unitaria soggettivamente complessa”. Per essere rilevante nell’ambito di una disciplina giuridicamente giusta, una qualunque fattispecie d’imposta deve essere invece caratterizzata, sul piano genetico, da ‘uni titolarità’ (*rectius*: da ‘uni riferibilità’) o da ‘soggettività semplice’ (*rectius*: da ‘uni soggettività’), essa logicamente implicando la previa divisione da parte del legislatore (in attuazione concreta della Costituzione) della capacità contributiva in parti unitarie, semplici, univocamente riferibili ad ‘uni’ del “tutti” e singolarmente individuate o individuabili (‘unità tributarie’)⁴⁹.

Concludendo, se l’atomo è stato diviso e se le parole possono arrivare anche là dove i numeri non riescono a giungere, ciò significa che, per quanto concerne il diritto, ben poche cose o ben pochi concetti giuridici non possono essere divisi o uniti sino al punto di costituire un’unità idonea a divenire riferibile univocamente ad un soggetto unitario. Tanto più se, sul piano sta-

⁴⁷ In effetti, come si è osservato, la ‘logica scientifica’ che spiega il profilo soggettivo dell’art. 53 Cost. è, coerentemente con quanto esiste *in rerum natura*, del tipo ‘... o è esatto o non è possibile ...’. La soggettività (*rectius*: la divisibilità legislativa in ‘uni tributarie’) non ammette ‘resti’, a meno che, nel concreto, non sorga controversia proprio sulla determinazione del ‘chi?’ [quale variabile dipendente nella funzione che vedesse controverso il fatto unitario (= variabile indipendente) da cui quella determinazione dipende].

⁴⁸ Posti in disparte gli arrotondamenti ai millesimi di euro.

⁴⁹ Se, ad esempio, s’ipotizzasse una legge che correlasse l’imposta ad una ‘unità’ di capacità contributiva plasmata (ossia divisa o unita) dal legislatore in modo tale che la stessa ‘unità’ non possa essere univocamente riferibile a ciascuno di più contitolari di essa (in ragione delle loro rispettive quote di titolarità civilistica), ebbene, tale legge sarebbe costituzionalmente legittima solo se comprendesse la comunione (nuovo soggetto tributario esclusivamente collegabile in modo univoco alla parte così plasmata dal legislatore) nel “tutti” astratto e al contempo escludesse dal “tutti” astratto, per quella stessa ‘unità’ di capacità contributiva, i singoli contitolari di essa (con la conseguenza che, sul piano genetico-sostanziale, la contitolarità, civilisticamente intesa, non avrebbe alcun rilievo giuridico in ambito tributario).

tico, ci si occupa, come fa il diritto tributario, di entità economico-patrimoniali misurabili monetariamente. D'altro canto, è 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'. Ma ciò non implica 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'. E in ambito tributario c'è sempre (e deve esservi sempre) una *ratio* legislativa concreta (che attui la *ratio* astratta data dalla Costituzione) idonea a consentire il collegamento univoco e semplice tra un 'uno' e la 'sua' 'unità tributaria'⁵⁰. Perciò, non convince, né in punto di metodo, né in punto di merito, la base logica cui ha fatto (indiretto e accessorio) affidamento la Corte di Cassazione nel 2008⁵¹. D'altro canto, osservando l'art. 5 TUIR, appare evidente che la disciplina sostanziale è irrilevante ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti del litisconsorzio necessario⁵². Sul piano genetico-sostanziale, il reddito della società di persone,

⁵⁰ Esemplificando, la contitolarità tra più soggetti, civilisticamente intesi, di un cespite, persino laddove si tratti di un cespite indivisibile per destinazione (come, ad es., la famosa "cava di inerti"), non consente l'ammissibilità del concetto di "contitolarità della capacità contributiva" o del concetto di "fattispecie unitaria soggettivamente complessa" perché, ai fini del sorgere del debito tributario, l'inscindibilità relativa alla destinazione non è giuridicamente rilevante ai fini del sorgere del tributo sul reddito. Il diritto tributario che la Costituzione ci fa consegnare ammette, infatti, logicamente e normativamente due sole possibilità, alternative tra loro, entrambe incompatibili con la c.d. "contitolarità della capacità contributiva" o con la c.d. "complessità della fattispecie pluri-soggettiva". Se alla contitolarità civilistica il legislatore tributario associa una 'ragione di divisibilità' della capacità contributiva che dà per quoziente (*rectius*: per 'quoto') una parte esatta univocamente riferibile, pro-quota, a ciascuno dei soggetti contitolari ('unità tributaria'), allora ciascuno di essi sarà soggetto passivo in senso stretto. Se, invece, alla contitolarità civilistica il legislatore tributario associa una 'ragione di divisibilità' della capacità contributiva che non dà (o non può dare) alcun quoziente esatto ('quoto') e, dunque, l'intera parte mantiene la sua unitarietà inscindibile, allora è solo la comunione (come nuovo ente) a ricevere lo *status* di soggetto passivo in senso stretto. La 'scientificità' di questa parte dell'art. 53 sembra implicare univocamente che: *tertium non datur*.

⁵¹ Non sembra, in definitiva, che dalla disciplina sostanziale della coobbligazione solidale paritetica possano desumersi argomenti a favore del litisconsorzio necessario né per le liti che possano sorgere tra il fisco ed uno o più contitolari di un cespite solidalmente coobbligati al pagamento dell'imposta di registro né, *a fortiori*, per quelle che possano sorgere tra il fisco e i soci e/o la società di persone con riferimento ai redditi di cui all'art. 5. TUIR.

⁵² In effetti, come si è visto, l'art. 5 TUIR sembra, sotto le condizioni anzidette, una norma 'vera' perché il socio di società di persone è entità della variabile contribuente che rende vera l'equazione posta dall'art. 53 Cost. (contribuente = 'uno' dei "tutti" tenuti a concorrere alle pubbliche spese "in ragione della loro capacità contributiva"). Ciò si ri-

unitariamente inteso, non è una ‘*unità tributaria*’⁵³ perché la legge, ai fini delle imposte sui redditi, l’ha diviso irreversibilmente prima che potesse esserlo⁵⁴. ‘*Unità tributarie*’ (= unità inscindibili univocamente riferibili ad ‘*uni*’) sono esclusivamente i singoli redditi di partecipazione dei soci.

In sintesi, sul piano genetico-sostanziale (ossia, pre-accertativo o pre-compositivo) non sembrano reperibili i presupposti di applicabilità del litisconsorzio necessario alle liti sorte sulle fattispecie della trasparenza fiscale⁵⁵.

4.2. Piano attuativo (*procedimentale o processuale, accertativo o compositivo*)

4.2.1. ‘Ragione di divisibilità’ e ‘uni tributari’ negli artt. 97, 24 e 111 Cost.

Sin qui si è cercato di esporre che sia in generale, sia in particolare (nella fattispecie del reddito di partecipazione riferibile al socio di società di per-

scontra sia sul piano normativo, essendo la disposizione in discorso coerente applicazione della ‘*ragione di divisibilità*’ che fa dell’indice unitario di capacità contributiva univocamente riferibile ad un ‘*uno*’ qualsiasi la variabile indipendente della funzione che regola l’accesso al “tutti”, sia sul piano logico, avendo il legislatore qualificato unitario, e univocamente riferibile ad un ‘*uno*’, soltanto ciò che così sarebbe se fosse vera la convinzione del legislatore (ossia che corrisponda ad una condivisa esperienza la ‘*descrizione fatta norma*’ o la presunzione fatta norma – come affermano le Sezioni Unite –) secondo la quale sono i soci e non la società di persone a disporre, effettivamente, dei redditi sociali.

⁵³ Questa disposta irrilevanza normativa del c.d. “contenente” trova logico riscontro nella circostanza che nella trasparenza di cui all’art. 5 TUIR, a differenza di quanto avviene in altre fattispecie (ad es. quella del consolidato nazionale), non sono previsti elementi che possano dar vita ad una fusione giuridica idonea a rompere in modo irreversibile il collegamento univoco tra il socio e il suo reddito di partecipazione. In effetti, poiché la determinazione della base imponibile di ciascun socio non tiene conto promiscuamente di peculiarità riferibili esclusivamente ad altri soci o di altri elementi giuridicamente eterogenei, non si realizza mai quella situazione irreversibile (l’inscindibilità) che, non rendendo più possibile la divisione a ritroso, ossia l’individuazione univoca dei contribuenti preesistenti, determina la creazione per unione (*rectius*: per fusione) di un nuovo soggetto (solo) tributario.

⁵⁴ Perciò, non sembrano condivisibili quelle impostazioni che, invece, frequentemente lo reputano rilevante considerandolo “elemento comune” o “pregiudiziale” o “contenente” ..., ecc. In effetti, esso potrebbe avere un rilievo ipotetico in sede attuativa (accertativa o compositiva) ma solo ed esclusivamente quale elemento logico (autonomamente non decisivo) utilizzabile *ad adiuvandum*.

⁵⁵ D’altro canto, quanto sopra osservato con riferimento alla coobbligazione solidale lascia ritenere che alla stessa conclusione si perviene dal punto di vista dell’adempimento e/o dell’estinzione e/o della sanzionabilità di eventuali antiggiuridicità, posto che in questo caso non sembra normalmente sussistere alcuna inscindibilità (logica o normativa, reversibile o irreversibile) che dia luogo a forme di coobbligazione, essendo ciascun socio tenuto all’adempimento o all’estinzione del tributo o della sanzione sempre ed esclusivamente per “fatto proprio” (ossia, in ragione della ‘*sua*’ ‘*unità*’).

sone) mancherebbe, vuoi sul piano genetico-sostanziale, vuoi sul piano dell'adempimento, l'inscindibilità (= la non divisibilità) tra più 'uni tributari' del fatto unitario fiscalmente rilevante ('unità tributaria').

Se, perciò, si condividesse la tesi prevalente che, ai fini dell'ammissibilità del litisconsorzio necessario, ritiene in ogni caso indispensabile l'inscindibilità logica (naturale o sostanziale) del tema tra più soggetti (più 'uni'), la ricerca potrebbe terminare qui⁵⁶.

Tuttavia, se si vuol seguire sino in fondo la logica che conduce dottrina e giurisprudenza alla soluzione del litisconsorzio necessario, è necessaria anche l'analisi, sia pure sintetica, della seconda parte del ragionamento ispirato da quella logica. Si tratta della parte dell'argomentazione sviluppata dai punti di vista procedimentale e/o processuale e protesa a valorizzare le opportunità ordinamentali che il litisconsorzio necessario consentirebbe di realizzare perché, altrimenti, si potrebbe arrivare ad una "decisione inutile" o, peggio, ad una "non-corrispondenza" (o ad una "non univocità") di giudicati (implicante una "ingiusta imposizione")⁵⁷.

Occorre allora verificare se, quando e come la Costituzione, in ragione dell'"utilità" e/o in ragione della "non-contraddittorietà" (o "univocità") che dovrebbero caratterizzare i giudizi, induca il legislatore tributario ad introdurre fattispecie di litisconsorzio necessario (*propter opportunitatem*)⁵⁸.

⁵⁶ Infatti, l'appena ipotizzata inammissibilità di quest'ultimo elemento nel diritto tributario, sia in generale, sia in particolare, non consentirebbe da sé di condividere il *trend* giurisprudenziale odierno (al quale fa precipuo riferimento, ad esempio, la citata Cass. n. 27145/2011).

⁵⁷ Questa tesi, tradizionalmente prospettata da autorevole dottrina e recentemente fatta propria dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, è stata elaborata con riferimento all'attuazione giurisdizionale; ora, tuttavia, come dimostra il *trend* giurisprudenziale recente, è estesa anche agli strumenti attuativi equivalenti alla sentenza ('EDR'). Del resto è naturale che, in specie se si considera il diritto tributario un '*diritto con verità*' (ossia un diritto valido, un diritto giuridicamente giusto solo se le sue soluzioni – disposizioni – normative rendono vere le equazioni poste dagli artt. 97, 24 e 111 Cost.), allora si sviluppi intuitivamente anche l'ipotesi del litisconsorzio necessario come strumento di verità. Infatti, se la sentenza o l'accordo (ad essa equivalente) debbono servire la funzione ordinamentale ad essi demandata (ossia, essere utili all'accertamento o alla composizione) e, al contempo, debbono essere giusti (ossia, essere eguali in situazioni eguali), allora, *a fortiori* in un '*diritto con verità*', il litisconsorzio necessario tende ad apparire lo strumento più opportuno per risolvere liti (ritenute) soggettivamente inscindibili. La stessa Suprema Corte lo preferisce rispetto allo strumento della sospensione dei giudizi per pregiudizialità-dipendenza (dal reddito della società alle quote di reddito dei soci) e a quello della riunione dei giudizi per connessione (oggettiva, soggettiva, continenza e pregiudizialità).

⁵⁸ Ciò, anche al fine di completare il discorso sugli 'uni tributari' prima elaborato sui piani della genesi e dell'adempimento.

4.2.1.1. Segue: irrilevanza della 'ragione di utilità del giudicato'

Esaminando il tema dalla prospettiva della 'ragione di utilità' ricavabile dagli artt. 97, 24 e 111, pur nell'economia di questa ricerca, non sembra che nel diritto tributario essa costituisca 'ragione di divisibilità' incompatibile con la 'ragione di divisibilità' data dall'art. 53.

In effetti, in quest'ambito dell'ordinamento appare difficilmente teorizzabile l'inutilità del procedimento o del processo dovuta alla mancata partecipazione (*ab origine* o no) di un 'uno' ulteriore e diverso dal (solo) 'uno tributario' determinato (o determinabile) ai sensi di una legge conforme a detto ultimo articolo della Costituzione⁵⁹. Nel diritto tributario, se c'è controversia sull'*an* e sul *quantum* dell'*unità dell'indice di capacità contributiva* univocamente riferibile ad un 'uno tributario', allora l'idoneità all'utilità (del procedimento o del processo, dell'accertamento o della composizione) c'è sempre.

In generale, ponendo in disparte il caso concernente il 'chi?'⁶⁰, l'esistenza stessa della controversia tributaria prova intrinsecamente l'idoneità del giudizio o dell'accordo (procedimentale o processuale) ad essere 'utile' e l'inopportunità del litisconsorzio necessario (originario o non originario).

4.2.1.2. Segue: rilevanza relativa della 'ragione di scambiabilità del giudicato'

Osservando, poi, il tema dalla prospettiva della "giusta imposizione", appare evidente che, nell'accezione comune fatta propria dalla giurisprudenza e dalla dottrina, quella prospettiva significa giudicare al fine di tassare identicamente tutti i soci in base alla stessa ('vera') entità del reddito della società di persone cui essi partecipano. Perciò, occorre porre dapprima alcune premesse e poi analizzare il rapporto tra la natura del giudizio o dell'accordo e la natura del contraddittorio litisconsortile (supposto) necessario.

⁵⁹ Infatti, la tutela della situazione giuridica soggettiva che si origina quando si manifesta l'indice unitario di capacità contributiva riferibile in modo univoco ad un 'uno' del "tutti" non è analoga a quella delle (pur marginali) situazioni giuridiche soggettive rispetto alle quali (non senza perplessità) dottrina e giurisprudenza prevalente elencano (quasi tassativamente) i casi nei quali, senza litisconsorzio, il risultato del procedimento o del processo sarebbe inutile. Per una tanto sintetica quanto chiara ed indicativa rassegna di tali casi "civiltistici", si vedano LUISO, *Diritto processuale civile*, I, *Profili generali*, Milano, 2011, p. 291 ss.; ZANUTTIGH, *Litisconsorzio*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XI, p. 41 ss.; BOVE, *Lineamenti di diritto processuale tributario*, Torino, 2012, p. 294 ss.

⁶⁰ La controversia che abbia ad oggetto proprio l'individuazione di 'chi?', in concreto, sia l'*uno tributario*, è eccezionale (vertendo essa, specificamente, sul se o sul come si sia verificato, unitariamente o non unitariamente, il fatto-indice di capacità contributiva).

Le premesse dalle quali il discorso ipotetico dipende involgono, dunque, il “problema della Giustizia”⁶¹; perciò, occorre estrarre da esso un’ipotesi sul concetto di giustizia (verità)⁶² alla luce della quale elaborare l’ipotesi sul concetto di ‘scambiabilità del giudicato’ («... a ciascuno il suo ...» o parità di trattamento rispetto all’attuazione della legge) propedeutico allo sviluppo dell’ipotesi.

Nell’attuare la norma tributaria, il contribuente, il fisco e il giudice, singolarmente considerati, hanno come parametro di giustizia solo la verità⁶³. Quindi, le norme tributarie obbligano il contribuente, il fisco e il giudice a interrogarsi sul “problema della Verità” (*rectius*: de ‘le verità’, ora ‘puntuali’, ora ‘intervallari’, ora ‘extra intervallari’⁶⁴ dei ragionamenti giuridici necessari alla loro attuazione (procedimentale o processuale, accertativa o compositiva, unilaterale o consensuale). Ma questo problema è il portato speculare del “problema dell’Effettività” del diritto tributario. L’ipotesi è che l’“effettività” sia un carattere ontologico (mutevole e individuabile) di ogni norma tributaria⁶⁵.

⁶¹ Per un recente approfondimento di tale problema nella prospettiva dell’ammissibilità nel diritto tributario degli strumenti ‘*equivalenti*’ (e non solo alternativi) alla sentenza o al provvedimento dell’autorità, e per riferimenti sul tema, se si vuole, VERSIGLIONI, *Diritto tributario*, cit., p. 223 ss.

⁶² Come si vedrà, il “problema della Giustizia” (verità) costituisce il cuore del dibattito al quale partecipano, senza pervenire a soluzioni condivise, dottrina, prassi e giurisprudenza, sia quando tentano di costruire teoricamente il “quadro” dei vari istituti deflattivi, sia quando, per applicarli concretamente, ne definiscono la natura giuridica.

⁶³ Si muove dal presupposto che il ragionamento giuridico sui temi (di fatto e di diritto) scelti dalle norme è giusto se è vero, è ingiusto se è falso. Ma le norme fiscali – com’è noto – spesso non scelgono ‘*temi puntuali*’ (ad es., la superficie di un terreno, la differenza algebrica tra dati contabili ...); per varie ragioni, esse optano frequentemente per ‘*temi intervallari*’ (ad es., la qualità agraria del terreno, l’incongruenza statistica di dati contabili ...) suscettibili di più soluzioni tutte vere, anche se diverse tra loro e, ancor più frequentemente per ‘*temi extra-intervallari*’ (ad es. l’abitudine o l’inerenza, il totale sintetico dei ricavi di un’impresa in un intero periodo di imposta).

⁶⁴ Per l’esame analitico de ‘*le verità puntuali*’ (“verità = corrispondenza”; “verità = identità”) e de ‘*le verità intervallari*’ (“verità = coerenza”; “verità = correttezza procedurale”) e ‘*le verità extra-intervallari*’ (“verità = consenso”) rilevanti nel diritto tributario e per la loro ricostruzione tipologica, eventualmente, VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, *passim*; ID., ‘*Logiche*’, ‘*regole*’ e ‘*principi*’ del ‘*ragionamento giuridico tributario*’, tra «*autorità*» e «*consenso*», in LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 117 ss.

⁶⁵ Si fa riferimento alla nozione così ricostruita e definita in VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., *passim* (per una sintesi, può vedersi in particolare p. XIV della *Premessa*). Si tratterebbe di un codice genetico, che esprime la tipologia e la misura dell’attitudine onto-

Corrispondentemente al tipo di norma e al tipo di fatto attorno al quale la norma è costruita, i temi controversi (e, in dipendenza di essi, anche i relativi giudizi o le relative deliberazioni) possono essere sistemati in quadro ‘*tri-tipologico*’⁶⁶ ordinato da rigide ‘*norme d’uso*’ volte a garantire che ciascuno strumento (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo) conservi l’idoneità a trasferire nel concreto il tipo e la dimensione dell’‘*effettività*’ che ciascun tema presenta in astratto⁶⁷.

logica della norma a tradursi in una soluzione concreta ‘*giusta*’, cioè ‘*vera*’; quindi, l’effettività della quale si parlerà nel prosieguo è ‘*scientifica e puntuale*’ se il tema attorno al quale la norma è costruita è scientifico e puntuale, è ‘*etica e intervallare*’ se quel tema è etico e intervallare. Insomma, l’effettività si assume come la qualità e la misura del tipo e del grado di giustizia (verità) che ciascuna norma è geneticamente idonea a realizzare nelle sue concretizzazioni. Se il tema è ‘*puntuale*’, ossia se la legge è determinata e quindi ammette in astratto una sola soluzione, la soluzione concreta è giusta se “corrisponde” a (o si “identifica” con) essa (soluzione); se invece il tema è ‘*intervallare*’, ossia se la legge è indeterminata e quindi ammette in astratto una, più o infinite soluzioni comprese in un dato intervallo normativo, la soluzione concreta è giusta se è “coerente” o è “proceduralmente corretta” (a seconda che, rispettivamente, l’intervallo sia confinato da criteri normativi di coerenza o di correttezza procedurale). Quello che accomuna queste verità è che esse possono essere “trovate” mediante un *ragionamento unilaterale*. Contribuente, fisco o giudice, “esaminati tutti i dati del problema”, possono svolgere quel ragionamento *interiormente* (a prescindere dal fatto che esso sia poi ‘*veicolato*’ all’esterno dalla dichiarazione, dall’atto di accertamento o dalla sentenza ...). In altre parole, non è indispensabile un *ragionamento dialettico esteriore*. Tuttavia, frequentemente, il legislatore tributario introduce norme – materiali – che contengono equazioni unilateralmente impossibili (ossia che sono prive di soluzioni “trovabili” unilateralmente), predisponendo norme – strumentali – indirzzanti alla definizione di una soluzione compositiva (consensuale o autoritativa) che, se ottenuta tramite la “logica della controversia” (dialettica, corretta e di buona fede), è, nei suoi inderogabili ambiti di operatività ‘*extra-intervallare*’, essa stessa forma di verità (“verità = consenso”). Per un approfondimento del concetto, sia consentito di rinviare a VERSIGLIONI, ‘*Logiche, regole e principi del ragionamento giuridico tributario*’, cit., p. 117 ss.

⁶⁶ A) ‘*Non controvertibile*’, ossia ‘*accertabile in modo puntuale*’. B) ‘*Controvertibile entro certi limiti*’, ossia ‘*accertabile in modo intervallare*’. C) ‘*Controvertibile all’infinito*’, ossia ‘*non accertabile*’.

⁶⁷ Se il tema fosse ‘*non controvertibile*’ (= ‘*accertabile in modo puntuale*’), come, ad es., in fatto, il numero di cavalli fiscali di un’autovettura e, in diritto, il grado di parentela, allora lo strumento (*rectius*: il ragionamento accertativo caratterizzato da ‘*indisponibilità tributaria*’) dovrebbe trovare l’unica soluzione giusta (perché l’unica possibile). Se il tema fosse ‘*controvertibile entro certi limiti*’ (= ‘*accertabile in modo intervallare*’), come ad es., in fatto, la fissazione di un valore compreso tra limiti dati e, in diritto, la perdita della qualificazione dell’ente commerciale, allora lo strumento (*rectius*: il ragionamento accertativo caratterizzato da ‘*discrezionalità tributaria*’) dovrebbe trovare ‘*la*’ soluzione tra le infinite soluzioni predeterminate, tutte giuste, anche se diverse tra loro (perché comprese nello spazio confinato da limiti normativi). Se, poi, il tema fosse ‘*controvertibile all’infinito*’ (= ‘*non accerta-*

Fissate, dunque, le ipotesi tipologiche su *'le verità'* e su *'le effettività'* del diritto tributario (dei suoi giudizi e delle sue deliberazioni), occorre ora indicare l'altra premessa da porre al discorso. In effetti, altra ipotesi preliminare è che nel nostro settore la *certezza del diritto* non sia né *'principio scientifico'*, né *'principio etico'*, e probabilmente 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, implicitamente ne prova la legittima esistenza⁶⁸.

Tutto ciò premesso, se sono giuridicamente giuste anche norme tributarie di tipo *'etico'*, ossia norme ontologicamente caratterizzate da incertezza obiettiva (eliminabile soltanto mediante accertamento intervallare o mediante deliberazione compositiva), allora non è pensabile che la situazione di giudicati difformi o discordi sia sempre un problema ordinamentale; almeno se esso è posto (come sembra posto dalla giurisprudenza e dalla dottrina favorevoli al litisconsorzio necessario soci-società di persone) in termini di "univocità dei giudicati" (cioè, come corrispondenza ideale o come identità ideale)⁶⁹. Infatti, se la lite sorgesse su temi *'etici'* che, a causa dell'inevitabile "umana debolezza", sono, per *facere* dell'uomo-legislatore o per *facere* dell'uomo-operatore del diritto, *'controvertibili entro certi limiti'* o *'controvertibili all'infinito'*, allora la non univocità (= *'scambiabilità etica'*) dei giudicati sarebbe fisiologica (*'giusta'*) perché, secondo le *'norme d'uso'*, corrispondente alla non univocità (= *'scambiabilità etica'*) dei temi controversi. In tali circostanze, l'ideale univocità dei giudicati (= *'scambiabilità scientifica'*) sarebbe patologica (*'ingiusta'*) perché, secondo le *'norme d'uso'*, non corrispondente alla non univocità (= *'scambiabilità etica'*) dei temi controversi⁷⁰.

bile'), come ad es., in fatto, la fissazione di un valore in assenza di soluzioni predeterminate e, in diritto, la qualificazione nel concreto della grave incongruenza allora lo strumento (*rectius*: il ragionamento deliberativo caratterizzato da *'indisponibilità tributaria rovesciata'*) dovrebbe volere (e non dovrebbe neppure tentare di trovare) una soluzione (perché non preesistente, ossia non predeterminata normativamente).

⁶⁸ Ben differente potrebbe essere il discorso se, invece, nel nostro ordinamento il principio di certezza del diritto costituisse parametro vincolante del giudizio di legittimità costituzionale della norma.

⁶⁹ In effetti, alla luce di quanto sopra ipotizzato, almeno nella maggior parte dei casi, quel problema appare più virtuale che reale; come tale, certamente non idoneo a condizionare la ricerca sul tema del litisconsorzio necessario. Anzi, una "drammatizzazione" generalizzata, ossia estesa anche ai casi nei quali quel problema appare irreali, potrebbe condurre chiunque ad una conclusione forse logicamente (*ex ante*) inammissibile.

⁷⁰ Esattamente inverse sarebbero le conclusioni alle quali si perverrebbe al cospetto di

Dunque, rispetto al rapporto tra la natura del giudizio (in specie se considerata dipendente dalla natura del tema controverso) e la natura del contraddittorio litisconsortile, la ‘ragione di scambiabilità’ parrebbe non poter giustificare costituzionalmente leggi che introducessero casi di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* laddove il tema controverso fosse ‘controvertibile entro certi limiti’ o ‘controvertibile all’infinito’. In tali casi, nei quali la ‘giusta imposta’ sarebbe ‘effettivamente’ assicurata dal razionale rispetto delle ‘norme d’uso’ (e non da una quasi irrazionale fedeltà al dogma, invero meramente ideale, dell’“univocità dei giudicati”), la legge dovrebbe, invece, mantenere intatto il diritto di ciascun ‘*uno tributario*’ di comportarsi come egli ritenga preferibile e, nel caso egli ritenga di contestare la pretesa altrui, di contraddire singolarmente e liberamente durante lo scoprimento dialettico de ‘*la*’ soluzione accertativa (tra le infinite soluzioni accertative) o nel farsi della deliberazione dialettica de ‘*la*’ definizione compositiva (tra le infinite soluzioni compositive, non accertative). Unica possibile eccezione logica apparendo quella ricorrente nei casi nei quali la controversia avesse ad oggetto un tema ‘*non controvertibile*’, laddove, appunto, la ‘ragione di scambiabilità dei giudicati’ potrebbe esplicare efficacia logica in termini ‘scientifici’⁷¹.

In conclusione, la verifica condotta sul se, sul quando e sul come, la Costituzione inviti il legislatore tributario a introdurre fattispecie di litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, evidenzia che, in questo settore, mentre la ‘ragione di utilità dei giudicati’ sarebbe sempre irrilevante, la ‘ragione di scambiabilità dei giudicati’ (se intesa nell’accezione datane da giurisprudenza e dottrina) sarebbe, secondo il tipo del tema controverso realizzatosi nel

una norma tributaria di tipo ‘scientifico’, ossia alla presenza di una norma ontologicamente suscettibile di produrre solo incertezza soggettiva. Infatti, se, ferme le altre premesse, la lite (potenziale o attuale) sorgesse invece su un tema ‘*non controvertibile*’, allora sarebbe fisiologica la presenza di giudicati eguali e sarebbe patologica la presenza di giudicati difformi o discordi.

⁷¹ Pur non potendosi qui affrontare le complesse tematiche collegate alla ‘ragione di efficienza’ (per riferimenti e ipotesi ricostruttive, si permetta il rinvio a VERSIGLIONI, *Diritto tributario*, cit.), sembra opportuno segnalare che, anche nei casi ‘*non controvertibili*’, la possibilità astratta dell’introduzione del litisconsorzio necessario sarebbe forse destinata a rimanere tale perché la ‘ragione di scambiabilità dei giudicati’ dovrebbe comunque confrontarsi con la ‘ragione di efficienza’, ossia con una ragione costituzionale che, proprio nei casi di ‘*non controvertibilità*’, potrebbe risultare espansiva e, come tale, destinata a prevalere sull’altra, probabilmente recessiva. Infatti, in quei casi, con tutta probabilità, il contraddittorio preventivo in sé (individuale, prima che litisconsortile) perderebbe rilevanza logica; al punto che, costituzionalmente parlando, in tali specifiche ipotesi, esso potrebbe concretamente rivelarsi inutile anche là dove esso è previsto, in astratto, come norma generale.

concreto, talvolta rilevante e talvolta irrilevante⁷². Questa potrebbe, infatti, giustificare la previsione del litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* solo laddove la controversia avesse a oggetto ‘temi non controvertibili’, ossia ‘accertabili puntualmente’⁷³.

4.2.2. Segue: *divisione, ‘unità’ e ‘uni’ nella disciplina tributaria dell’accertamento e della composizione*

Passando al piano della disciplina dell’accertamento e della composizione, sebbene non sia possibile svolgere un profondo esame sulla coerenza costituzionale delle leggi tributarie che regolano la materia, occorre in ogni caso analizzare in tale ottica almeno le norme positive poste a fondamento dell’attuale giurisprudenza *pro litisconsorzio necessario*⁷⁴.

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. n. 600/1973 ed una processuale, l’art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992. Per quanto concerne la composizione, invece, le sentenze appartenenti al *trend* attuale richiamano il predetto art. 9 *bis*, comma 18. Tuttavia, più in generale, occorre tener conto anche di quanto è previsto nell’art. 4 del D.Lgs. n. 218/1997 e negli artt. 17 *bis* e 48 del D.Lgs. n. 546/1992.

Ponendo per ora in disparte l’art. 14⁷⁵ e osservando le altre disposizioni, sembra subito constatabile che esse non prevedano la necessità del litisconsorzio degli ‘*uni tributari*’; tanto che mai è posto all’Amministrazione finanziaria l’obbligo di contestuale notifica dell’atto di accertamento autoritativo a tutti gli ‘*uni*’ potenzialmente interessati all’accertamento.

⁷² Per un verso, infatti, il diritto tributario, disciplinando fenomeni sempre misurabili monetariamente, non sembra presentare quel rischio d’inutilità (della sentenza individuale su le c.d. “fattispecie plurisoggettive inscindibili”) che, invece, altri settori del diritto mostrano come motivo dell’opportunità del litisconsorzio necessario. In ciò sarebbe, dunque, l’irrelevanza a fini fiscali della ‘*ragione d’utilità del giudicato*’. Per altro verso, nel diritto tributario, come in ogni altro ramo del diritto, la natura della scambiabilità dei giudicati è mutevole, dipendendo essa logicamente dalla natura mutevole delle leggi di cui essi costituiscono applicazione.

⁷³ In ciò, sarebbe, dunque, la natura non assoluta, bensì semplicemente relativa, della ‘*ragione di scambiabilità*’.

⁷⁴ Ciò, sia per valutare la loro verità, sia per valutare la verità delle loro applicazioni ai casi *de quibus*.

⁷⁵ In effetti, l’art. 14, D.Lgs. n. 546/1992 non individua casi tassativi di litisconsorzio necessario ma si limita a specificare la ‘*ragione di divisibilità*’ degli ‘*uni tributari*’ identificandone il presupposto con l’inscindibilità dell’oggetto del ricorso.

Infatti, l'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973, 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'⁷⁶. La logica della norma appare facilmente spiegabile perché, rispetto alla prevedibile eterogeneità delle situazioni riferibili a ciascun 'uno'⁷⁷, la legge non poteva non lasciare alla discrezionalità del funzionario⁷⁸ la scelta su l'opportunità dell'agere accertativo nel concreto, sia rispetto al *quando* e al *quomodo*, sia, soprattutto, rispetto al *quis*. Insomma, l'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 sembra rendere coerente sul piano procedimentale-autoritativo-accertativo l'ipotesi degli 'uni tributari' poc' anzi proposta sul piano genetico-sostanziale⁷⁹.

⁷⁶ Questa soluzione normativa, in specie se contestualizzata, pare logica perché se due imposte si applicano sulla "stessa" base imponibile (come sostanzialmente avveniva per l'ILOR della società e per l'IRPEF dei soci), allora l'agere dell'Amministrazione finanziaria (cui la norma è esclusivamente rivolta), che doveva essere informato al principio del buon andamento, non poteva essere altro che esercizio unitario del potere autoritativo di accertamento.

⁷⁷ Si pensi, ad esempio, quanto (rispetto alla ricerca de 'la verità' nelle fattispecie della trasparenza) possa essere 'non-scambiabile' la situazione dell'uno titolare di una partecipazione nella società di persone pari al 99% e privo di altri redditi da quella dell'uno titolare di una partecipazione nella società pari all'1% e possessore di redditi classificabili in altre categorie reddituali.

⁷⁸ Ossia al rispetto delle regole di efficienza, efficacia ed economicità dettate dalla L. n. 241/1990.

⁷⁹ Pur non essendo possibile affrontare l'esame della disciplina contenuta nell'art. 40 bis del D.P.R. n. 600/1973 (che, del resto, si occupa di materia diversa dalla trasparenza), tuttavia, anche in considerazione dell'ipotesi proposta sull'indeterminazione (*ex ante*) e sulla determinabilità (*ex post*) della soggettività passiva del consolidato nazionale (VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità*, cit.), sembra che la recente previsione espressa del litisconsorzio necessario consolidante-consolidata, disposta dall'art. 40 bis, non ostacoli, ed anzi corrobora (almeno per grande parte), l'ipotesi ricostruttiva sin qui esposta. In effetti, il legislatore tributario, nel prevedere per quella fattispecie il litisconsorzio necessario, sembra aver mediato tra l'ipotesi, meno frequente, nella quale la soggettività passiva rimane in capo a ciascun 'uno' aderente e l'ipotesi, più frequente, nella quale le distinte unicità (di ciascun 'uno') si perdono; e sembra averlo fatto in modo proporzionato a quanto accade normalmente, ossia l'emersione di un nuovo 'uno tributario' quale risultato dell'univoco verificarsi in capo ad esso di un reddito unitario ('unità tributaria') perché frutto di una fusione irreversibile – come quella che si realizza in un altoforno o in uno shaker! – di plurime peculiarità soggettive e/o di plurime situazioni giuridiche soggettive oggettivamente eterogenee –. Fusione che, una volta realizzata, implica l'avvenuta genesi di una 'unità tributaria' che non consente più la scissione di se stessa, a ritroso, tra gli 'uni' preesistenti (almeno nei canoni giuridicamente rilevanti di riferibilità, non privatistica, dati

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. n. 218/1997⁸⁰. Questa disposizione *'sollecita ed auspica, ma non impone'*⁸¹ un atto unitario alla cui formazione (e al cui previo contraddittorio) debbano intervenire la società e tutti i soci⁸². Del resto, pochi mesi prima che il citato art. 4 entrasse in vigore, il legislatore aveva previsto analoga disciplina per il concordato di massa per gli anni pregressi⁸³. In definitiva, sia nella disciplina della composizione ordinaria (adesione), sia in quella della pseudo composizione straordinaria (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'*), non possono ovviamente condividersi né le tesi più estreme, le quali considerano la composizione raggiunta da un *'uno'* la base imponibile (= presupposto) di un'automatica, dipendente, indiscutibile, vincolante (per il giudice) "liquidazione delle imposte" in capo agli altri *'uni'* coinvolti dall'art. 4 o dall'art. 9 *bis*, né le tesi prevalenti che, ai fini dell'accertamento in capo a questi altri *'uni'*, considerano la composizione raggiunta da un *'uno'* prova del fatto o presupposto di inversione dell'onere probatorio o antecedente

'scientificamente' dall'art. 53 – *rectius*: almeno nei canoni di riferibilità dati dalla *ragione di divisibilità ... 'da ciascuno il suo'* –). In ciò sarebbe, dunque, l'origine di un nuovo *'uno tributario'*.

⁸⁰ L'art. 4 del D.Lgs. n. 218/1997 prevede che l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società trasparente definisca l'accertamento anche nei confronti dei soci con unico atto e in loro contraddittorio. Tuttavia, la stessa disposizione ammette espressamente che l'accertamento con adesione possa essere perfezionato anche quando alcuni *'uni'* (soci o società) non abbiano aderito o quando taluni *'uni'*, seppure ritualmente convocati, non abbiano poi partecipato al contraddittorio. Nei confronti di questi *'uni'* rimasti estranei all'adesione l'ufficio procederà all'accertamento "sulla base" della definizione conclusa con altri, fermo restando che, in questo caso, non si produrrà alcun effetto premiale. Inoltre, la norma odierna (che capovolge quella precedente, volta al c.d. litisconsorzio necessario) non prevede che la mancata convocazione di tutti i soggetti (soci e società) costituisca motivo di invalidità dell'adesione raggiunta con uno o più dei soggetti convocati.

⁸¹ VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 297 ss.

⁸² L'assenza di un *'uno'* non impedisce il contraddittorio tra un altro *'uno'* o altri *'uni'* e l'Amministrazione finanziaria.

⁸³ In effetti, l'art. 9 *bis* del D.L. n. 79/1997 dispone che la definizione della società trasparente costituisce «titolo per l'accertamento ...» nei confronti delle persone fisiche che non hanno definito i redditi prodotti in forma associata.

logico congetturale o, ancora, riferimento pregiudiziale⁸⁴. Per le stesse ragioni, neppure sembra ammissibile l'ipotesi ermeneutica del litisconsorzio necessario, dovendo in tali casi la legge mantenere intatto il diritto inviolabile di ciascun 'uno' (ex artt. 97, 24 e 111) 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"⁸⁵.

⁸⁴ In effetti, quando sono controversi 'temi controvertibili all'infinito', se l'"umana debolezza" pone tutti "nella stessa barca" dell'"incertezza obiettiva non accertabile", al ragionamento umano fatto per un 'uno' (poiché necessariamente deliberativo) non può logicamente attribuirsi né il carattere della prova (o dell'elemento idoneo ad invertirne l'onere o dell'antecedente congetturale o del riferimento pregiudiziale) né, *a fortiori*, il carattere della norma vincolante (il ragionamento e) la deliberazione giudiziale. L'ipotesi ricostruttiva è che l'adesione conclusa da uno o da alcuni soci sia inefficace rispetto agli altri soggetti (soci e/o alla società) che non abbiano aderito. Insomma, sembra che un accertamento con adesione concluso, *rebus sic stantibus*, su basi quali-quantitative diverse da quelle di altro (precedente) accertamento con adesione concluso con altri soci, non debba sol per questo considerarsi illegittimo (ingiusto). Tale fattispecie, diversamente da quella in cui fossero sopravvenuti nuovi elementi di conoscenza idonei a condurre l'accertamento oltre la 'zona d'intangibilità limitata', potrebbe rilevare sul piano dell'illiceità del comportamento (vale a dire della responsabilità) del funzionario dell'Amministrazione finanziaria, e giammai su quello dell'invalidità. In altri termini, sembra che il funzionario dell'Amministrazione finanziaria non sia vincolato da definizioni precedentemente raggiunte dal fisco con altri soggetti (soci o società). Infatti, il funzionario, nel definire mediante adesione o conciliazione il reddito del soggetto che non abbia partecipato al procedimento propedeutico all'adesione o che, pur avendovi partecipato, non abbia prestato adesione, è tenuto solamente ad adottare il corretto metodo di ragionamento giuridico. Ma una volta che abbia adottato, sul piano del metodo, la forma ('etica') di ragionamento giuridico imposta dalla natura ('etica') del tema e del veicolo, il funzionario, tenuto *ex lege* a cercare dialetticamente la composizione ('eticamente extra intervallare'), non potrà pregiudicare la scelta vincolandosi (puntualmente) alla definizione già posta in essere con altro soggetto (socio o società). Un simile atteggiamento – di indole burocratica – svelerebbe in questo caso un difetto del metodo, quindi una patologia da comportamento inefficiente, a prescindere dal fatto che poi l'accordo si sia concluso o no. Da ultimo, non sembra che le dichiarazioni rese nel contraddittorio pre-adesione possano esplicare alcuna efficacia probante rispetto ai soggetti (soci o società) che non abbiano partecipato al contraddittorio.

⁸⁵ La situazione ('etica') che si realizza nella composizione appare esattamente rovesciata rispetto a quella ('scientifica') che si realizza nell'"accertamento puntuale" (tipico, ad esempio, dell'autotutela puntuale) laddove, essendo controverso un 'tema non controvertibile', ossia un tema caratterizzato da "verità = corrispondenza" (*quaestio facti*) o da "verità = identità" (*quaestio iuris*), l'ipotesi ermeneutica consegna risultati opposti a quelli ottenibili per le ipotesi di composizione ('non accertabilità'). Nell'"accertamento puntuale", può sussistere, infatti, antecedenza o pregiudizialità logica (per univocità) o, infine, opportunità del litisconsorzio necessario (per *scambiabilità di giudicati*). Per un approfondimento di questo aspetto, se si vuole, si veda VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011, p. 43 ss.

Sul piano normativo, appare immediatamente evidente che la disciplina data dal legislatore (tramite i predetti artt. 4 e 9 *bis*) sia interpretabile proprio nel senso individuato sul piano logico; tanto che, da questo stretto angolo visuale, essa (solo se interpretata in quel senso – contrario al litisconsorzio necessario –) pare coerente con gli artt. 97, 24 e 111.

Rimane infine da volgere un veloce sguardo alla disciplina processuale. Posto che, con riferimento alla composizione, gli artt. 17 *bis* e 48 del D.Lgs. n. 546/1992 nulla prevedono 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 processuale⁸⁶, 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. n. 546/1992. 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)⁸⁷ 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 piano⁸⁸. Se,

⁸⁶ Così, ad esempio, sembra che una "innovativa conciliazione" della lite (che è cosa ben diversa da una "conciliazione novativa") sorta sull'atto di accertamento basato sulle adesioni concluse con altri soggetti (soci o società), non possa trarre da ciò alcun motivo di invalidità. Invece, anche in questo caso, una soluzione opposta appare preferibile pensando all'autotutela puntuale disposta nel corso dell'*iter* processuale, visto che l'atto di riesame (idoneo ad imporsi sino al giudicato sostanziale) dovrebbe, a pena di invalidità e connessa responsabilità dell'agente, tener seguito al contenuto di precedenti atti di riesame puntuali disposti a favore di altri soggetti (soci o società). Non va poi sottaciuto che nella importante Circ. n. 9/E emanata a commento del *neo* art. 17 *bis* è espressamente sostenuta la tesi interpretativa per la quale «nella fase di mediazione, i rapporti [soci-società di persone] vanno considerati autonomi e indipendenti» e viene espressamente richiamata la coerente sentenza Cass., 11 aprile 2011, n. 8168.

⁸⁷ È il nesso, qui riplasmato al fine di renderlo coerente con il resto del discorso, al quale fanno riferimento, se non si erra, le Sezioni Unite della Suprema Corte (dalla sent. n. 1052/2007 in poi) per individuare l'elemento inscindibile (*rectius*: la fonte dell'elemento inscindibile) da identificare, nel caso, come presupposto di ammissibilità del litisconsorzio necessario.

⁸⁸ In effetti, potrebbe osservarsi che la legge non ha previsto un criterio d'inscindibilità genetico-sostanziale semplicemente perché, come si è poc'anzi cercato di dimostrare, in

dunque, l'inscindibilità selezionata dal legislatore potrebbe trovare giustificazione (attuativa) soltanto nell'opportunità di evitare un contrasto di giudicati su *'temi controversi scambiabili'*⁸⁹, 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 sintesi, il litisconsorzio necessario sarebbe in concreto almeno improbabile⁹⁰.

4.2.3. Segue: *tendenziale assenza sul piano dell'attuazione (procedimentale o processuale, accertativa o compositiva) dei presupposti del litisconsorzio necessario*

Sul piano dell'attuazione (procedimentale o processuale, accertativa o compositiva), persino l'esame superficiale degli artt. 97, 24 e 111 sembra indicare che essi non contrastano, ed anzi confermano, l'ipotesi ricostruttiva degli *'uni tributari'* elaborata osservando, sul piano genetico-sostanziale, l'art. 53.

In effetti, anche nel procedimento o nel processo, vuoi accertativo, vuoi compositivo, spetta alla legge (per essere giuridicamente giusta) dare ad ogni *'uno tributario'* strumenti che rendano effettivo il *'suo'* "diritto inviolabile" di difendersi autonomamente e di disporre liberamente rispetto al *'suo controverso'*, ossia rispetto all'unitario tema controverso univocamente a se riferibile, secondo le prospettazioni in atti (*'unità tematica controversa'*). Tutto, insomma, induce a pensare che la *'ragione di divisibilità'* con la quale le leggi devono individuare gli *'uni tributari'* ai fini della contribuzione sia funzio-

questo settore del diritto un tale criterio non avrebbe potuto trovare logica attuazione (avendo dato vita, altrimenti, ad una norma processuale non vera).

⁸⁹ Forse è opportuno ricordare che si tratta di scambiabilità da valutare alla stregua dei ragionamenti contenuti nei *'veicoli processuali'* proposti da *'uni tributari'* divenuti parti nel processo.

⁹⁰ Infatti, rilevata l'assenza dell'inscindibilità sul piano genetico sostanziale, anche laddove si ammettesse che il giudice possa comunque disporre il litisconsorzio necessario motivandone l'opportunità (*ex art. 14*) tramite la *'ragione di scambiabilità dei giudicati'*, egli, potrebbe ammetterlo soltanto nei casi nei quali la controversia (per come questa si presenti identificata dalle costruzioni, dalle divisioni o dalle unioni, reversibili o irreversibili, dei ragionamenti giuridici delle parti) avesse a oggetto *'temi accertabili puntualmente'* (ossia ontologicamente suscettibili di dar luogo a *'giudicati scambiabili scientificamente'*) e, soprattutto, solo quando quella ragione non risulti superabile o superata (come invece appare superata proprio in quei casi) dalla *'ragione di efficienza'*. Insomma, quasi mai, se non mai.

nalmente corrispondente a quella con la quale le leggi devono individuare gli 'uni' legittimati ad agire e a difendersi sia nelle controversie su 'le verità delle leggi' che li individuano (o che fissano i criteri per individuarli), sia nelle controversie su 'le verità delle singole attuazioni' di quelle leggi nel concreto. Le peculiari ragioni sottese a tali norme costituzionali, ossia la 'ragione di utilità' e la 'ragione di scambiabilità' dei giudicati non sembrano intaccare quella 'ragione di divisibilità', se non nell'ipotesi di controversie su 'temi non controvertibili', ove appunto, l'esigenza del contraddittorio (in genere) tende obiettivamente a scemare. Tanto che il legislatore sembrerebbe trovarsi quasi nell'impossibilità di prevedere casi tassativi nei quali dovrebbe essere applicato il litisconsorzio necessario. Del resto, l'esame condotto sulle leggi procedurali o processuali pare confermare tale interpretazione.

5. Sintesi e conclusioni

Nel tentativo di realizzare il programma iniziale, si è osservato innanzi tutto che sul tema della rilevanza *ultra societatem* del concordato di massa proposto dalla (sola) società di persone è riscontrabile un nuovo indirizzo giurisprudenziale che, applicando in sede consensuale-compositiva (mediante richiami diretti ed indiretti) il principio del litisconsorzio necessario ricostruito dalle Sezioni Unite in sede autoritativa-accertativa, tende a conferire a tale principio, pur nello specifico ambito della trasparenza fiscale, una portata sistemica. A prescindere dall'opinabilità del merito della soluzione che la Suprema Corte ha preferito alle altre (sospensione o riunione), risalta la particolarità del metodo ermeneutico che ha condotto ad attribuire al litisconsorzio necessario siffatto rilievo generale. In effetti, la Suprema Corte, valorizzando decisamente l'art. 5 TUIR, ha trovato la via per raggiungere una soluzione di natura sostanziale e, dunque, in quanto comune, utilizzabile ovunque (nel procedimento, come nel processo, nell'accertamento, come nella composizione). La dottrina, d'altro canto, ha ampiamente segnalato coerenze e incoerenze applicative dei medi interpretativi adottati dalla Suprema Corte.

Perciò, la ricerca ha evitato aspetti già approfonditi e si è dedicata (in via meramente teorica) alle sole premesse logiche e normative del problema⁹¹.

⁹¹ L'indagine è stata svolta sia sul piano, astratto, della soggettività tributaria e/o della supposta inscindibilità tra più soggetti del fatto – indice di capacità contributiva, sia sul

L'ipotesi maggiore che ne è derivata è che la Costituzione consegna al legislatore un concetto 'scientifico' del contribuente (= 'uno tributario') che rende coerenti logica e norma: se, sul piano logico, la soggettività s'identifica con l'unicità (l'uno'), ossia con l'inscindibilità o, ancora, con la non-divisibilità in altri 'uni', quasi fosse un *numero primo*, un *contenente pieno*, un *tutto o niente* ..., corrispondentemente, sul piano normativo costituzionale, il concetto di contribuente o di soggetto passivo in senso stretto ('uno tributario') s'identifica con l'univoca riferibilità ad un 'uno' (inscindibile = non divisibile in altri) di una (inscindibile = non divisibile con altri) 'unità' dell'indice di capacità contributiva, laddove tale 'unità' è riferita (o è riferibile) all'uno' (variabile dipendente) da una funzione univoca che la vede come variabile indipendente.⁹²

Tale funzione univoca, ossia la 'ragione di divisibilità' del "tutti" negli 'uni' (tassabili) e negli 'altri' (non tassabili), sarebbe: '... da ciascuno il suo ...'.

La 'divisibilità all'infinito' delle 'unità' e degli 'uni' (salvo il limite relativo costituito dall'"homo") è segno della necessaria presenza di una *ratio* legislativa concreta (che attui la *ratio* astratta data dalla Costituzione) idonea a consentire il collegamento univoco e semplice tra un 'uno' e la 'sua' 'unità', tanto che, mentre nel diritto comune la 'ragione di divisibilità' consente l'ammissibilità (pur discussa) della contitolarità tra più 'uni civilistici' di una fattispecie unitaria inscindibile (soggettivamente complessa), nel settore impositivo, invece, i concetti di "contitolarità della capacità contributiva" o di "contitolarità di una fattispecie imponibile unitaria soggettivamente complessa" non sembrano ammissibili⁹².

Dunque, sul piano genetico-sostanziale non pare sussistere alcuno spazio ermeneutico in cui si possa dare rilevanza giuridica o rilevanza logica all'inte-

piano, concreto, dell'accertamento o della composizione – in sede procedimentale o in sede processuale – dell'esistenza e/o della dimensione di tale fatto.

⁹² Infatti, è forse utile ribadire che la Costituzione sembra consegnare al legislatore due sole possibilità, alternative tra loro, entrambe incompatibili con detti concetti (contitolarità o complessità). Se alla contitolarità o alla complessità civilistica il legislatore tributario associa una 'ragione di divisibilità' della capacità contributiva che dà per risultato un quoziente esatto ('quoto') che determina parti unitarie univocamente riferibili a ciascun 'uno civilistico', allora ciascuno di questi sarà soggetto passivo in senso stretto ('uno tributario'). Se, invece, alla contitolarità o alla complessità civilistica il legislatore tributario associa una 'ragione di divisibilità' della capacità contributiva che non dà (o non può dare) un quoziente esatto e, dunque, l'intero non-dividendo mantiene la sua unitarietà inscindibile, allora è solo la comunione o, meglio, ciò che è frutto di una fusione irreversibile, il nuovo soggetto ('uno') idoneo a ricevere lo status di soggetto passivo in senso stretto (= 'uno tributario'). Del resto, sembra, «*tertium non datur*».

ro reddito della società di persone che è ‘non-unità’⁹³. Perciò, sul piano strettamente genetico del tributo, non sembrano dotati di alcuna rilevanza giuridica concetti (ad es.: “elemento comune” o “pregiudiziale” o “contenente” ..., ecc.) o nessi logici (ad es.: somma dei redditi dei soci = reddito della società) frequentemente utilizzati per individuare la soluzione del problema⁹⁴.

In sintesi, nessuna disposizione presente sul piano genetico-sostanziale delle imposte sui redditi sembra far pensare che nelle liti sulle fattispecie della trasparenza fiscale sussistano i presupposti del litisconsorzio necessario soci e/o società. Identiche conclusioni sarebbero ottenibili, applicando lo stesso metodo ad analoghe premesse, sia sul piano dell’adempimento, sia su quello dell’inadempimento (o dell’illecito).

Quanto, poi, al piano attuativo (procedimentale o processuale, accertativo o compositivo), la ricerca, seguendo il programma, ha indagato il duplice rischio (paventato dalla dottrina e dalla giurisprudenza) che le sentenze possano pervenire a risultati “inutili” o a risultati “contraddittori” (ossia “non-univoci”). Rispetto al primo tipo di rischio (l’“inutilità”), la ricerca ha evidenziato che la ‘ragione di utilità del giudicato’, ricavabile dagli artt. 97, 24 e 111, salvo il caso in cui la lite abbia ad oggetto il ‘chi?’, appare generalmente irrilevante rispetto al diritto tributario, perché le sue controversie, 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. Rispetto al secondo tipo di rischio (la “non-univocità”), la ‘ragione di scambiabilità del giudicato’, anch’essa ricavabile dagli artt. 97,

⁹³ Del resto, vero o no, se la realtà fosse la non-autonomia della società di persone descritta dal legislatore tributario, soltanto i soci, in quanto unici ‘uni’ cui sarebbero univocamente riferibili quelle ‘unità’, potrebbero costituire, logicamente e normativamente, ‘uni tributari’.

⁹⁴ La disposta irrilevanza normativa trova logico riscontro nella circostanza che nella trasparenza di cui all’art. 5 TUIR, a differenza di quanto avviene in altri casi (ad es. nella disciplina del consolidato fiscale nazionale), non è prevista una fusione giuridica idonea a rompere in modo irreversibile il collegamento univoco tra l’‘uno tributario’ ed il ‘suo’ naturale indice unitario di capacità contributiva (ossia tra il socio e il suo reddito di partecipazione). In effetti, qui la determinazione della base imponibile di ciascun socio è autonoma, ossia insensibile a peculiarità soggettive riferibili esclusivamente ad altri soci e non è una (ex) parte poi inclusa in un processo di fusione giuridica irreversibile di elementi eterogenei tra loro (come può avvenire, invece, nel consolidato fiscale nazionale); perciò, non si raggiunge mai quel “punto di non ritorno” (l’inscindibilità irreversibile) che, impedendo la scindibilità a ritroso, ossia l’individuabilità univoca degli ‘uni tributari’ preesistenti, determinerebbe, altrimenti, la creazione, appunto per fusione, di un nuovo soggetto (solo) tributario.

24 e 111, rende necessario confrontarsi con 'le verità' e 'le effettività' ('scientifiche' ed 'etiche') del diritto tributario (dei suoi giudizi, delle sue deliberazioni, dei suoi accertamenti e delle sue composizioni). 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', ovviamente da interpretare alla luce delle 'norme d'uso' degli strumenti attuativi, imponga l'applicazione 'scientifica' (univoca) di una legge 'scientifica' (univoca) e l'applicazione 'etica' (non univoca) di una legge 'etica' (non univoca). Sicché, quella *ratio* costituzionale, anche laddove, non condivisibilmente, si avesse riguardo al dogma ideale dell'univocità del giudicato cui fanno riferimento dottrina e giurisprudenza, non potrebbe invitare il legislatore a prevedere il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem* nei casi nei quali quello controverso fosse un 'tema accertabile entro certi limiti' o un 'tema non accertabile', ossia un tema ontologicamente suscettibile di dar vita a giudicati non univoci; in tali casi, il legislatore dovrebbe logicamente astenersi dal prevederlo⁹⁵. Semmai, se proprio si volesse seguire la concezione dell'univocità dei giudicati fatta propria da dottrina e giurisprudenza, il legislatore potrebbe prevedere il litisconsorzio necessario nei casi nei quali la controversia avesse a oggetto 'temi accertabili puntualmente' (vale a dire, ontologicamente suscettibili di dar luogo a giudicati univoci)⁹⁶.

D'altro canto, pure l'esame condotto sulle leggi dedicate al tema in oggetto pare confermare l'ipotesi costruita sull'esame delle norme costituzionali.

In effetti, rispetto alle norme procedurali, sia l'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 (accertamento), sia gli artt. 9 *bis* del D.L. n. 79/1997 e 4 del D.Lgs. n. 218/1997 (composizione) non prevedono la necessità di attivare il liti-

⁹⁵ Così implicitamente riconoscendo ad ogni 'uno' il pieno ed inviolabile diritto di agire individualmente, in modo che ogni 'uno' possa contraddire 'a modo suo' e 'a tempo suo', senza indebite influenze altrui, nel (necessario) percorso dialettico idoneo a condurre, rispettivamente, alla soluzione accertativa (non predeterminata ma resa predeterminabile dalla legge, e 'trovabile' tra le infinite soluzioni tutte giuste, anche se diverse tra loro) o alla soluzione compositiva (non predeterminata, né resa predeterminabile dalla legge, perciò 'non trovabile', ma solo 'deliberabile' consensualmente o, in *extremis*, autoritativamente).

⁹⁶ Ma, a ben vedere, si nota che, anche in tale ipotesi, logicamente possibile alla luce di quella pur non condivisibile concezione, la 'ragione di scambiabilità', nel suo necessario interagire con altra ragione costituzionale, la 'ragione di efficienza', potrebbe giustificare l'opportunità del litisconsorzio necessario in casi assai limitati. In effetti, se il tema controverso è un tema 'non controvertibile', è il contraddittorio in sé (individuale o litisconsortile) a perdere rilevanza logica; al punto che esso può mancare, come avviene nel procedimento, o può divenire nel concreto improbabile, come avviene nel processo, ossia là dove, per altre ragioni costituzionali, esso, in astratto, non può invece in genere mancare.

sconsorzio soci-società di persone. Quanto, infine, alle norme processuali, è d'immediata evidenza che esse confermino ulteriormente l'ipotesi sin qui esposta. In questo senso sembrano interpretabili sia il silenzio letterale degli artt. 17 *bis* e 48 del D.Lgs. n. 546/1992, sia la formula espressa contenuta nell'art. 14 del medesimo decreto. Infatti, nel primo caso, la conferma pare nell'evidente *ratio* compositiva della mediazione e della conciliazione, nel secondo caso, la conferma sembra nel tipo di inscindibilità che la norma pone a base della necessità del litisconsorzio, la quale, essendo riferita all'attuazione (*rectius*: al ricorso), è funzione del tipo di tema controverso nel concreto, per come costruito dai ragionamenti giuridici contenuti nei veicoli processuali di parte ('unità tematica controversa'). Così, ferma l'ipotesi che la giustificazione del litisconsorzio necessario potrebbe sussistere rispetto alla 'ragione di scambiabilità del giudicato' soltanto nel caso in cui il tema controverso fosse un 'tema accertabile puntualmente' (= 'non controvertibile' o 'non componibile', ossia ontologicamente suscettibile di dar luogo a 'giudicati scambiabili scientificamente'), varrebbe per il giudice quanto già ipotizzato per il legislatore⁹⁷.

Quindi, 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.

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 corrispondente⁹⁸ alla 'ragione di divisibilità' data dalla Costituzione per individuare gli 'uni tributari' appartenenti all'insieme "tutti" rilevante in sede genetico-sostanziale.

⁹⁷ In effetti, il giudice dovrebbe disporlo solo se ed in quanto quella ragione non fosse superata dalla 'ragione di efficienza'; situazione, questa, affatto improbabile, stante la logica probabilità, se non la certezza, dell'inutilità del litisconsorzio necessario deducibile dalla 'indisponibilità tributaria' (= 'norma d'uso') che, in quel caso, dovrebbe caratterizzare il giudizio. È forse utile ribadire che *a fortiori*, in tutti gli altri casi, costituiti da 'temi accertabili entro certi limiti' o da 'temi non accertabili', il giudice, in specie rispetto a questi ultimi, nei quali è indispensabile la deliberazione, dovrebbe semplicemente constatare la logica inammissibilità (per inopportunità) del litisconsorzio necessario e, conseguentemente, dovrebbe astenersi dal disporlo.

⁹⁸ Anche in considerazione della constatata irrilevanza della 'ragione di utilità del giudicato' e della superabile e generalmente superata rilevanza della 'ragione di scambiabilità del giudicato' da parte della 'ragione di efficienza'.

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, ecc.) con la quale deve confrontarsi anche l'«uomo giuridico tributario»⁹⁹, legislatore od operatore del diritto.

Alternativamente si potrebbe pensare, ponendo a medio del pensiero il famoso nesso logico sistemato da Luca Pacioli¹⁰⁰, che le due distinte ragioni ('... da ciascuno il suo ...' e «... a ciascuno il suo ...») possano, invece, bilanciarsi perfettamente ('da-a') in una contemporaneità logica infinita, senza un prima, senza un dopo.

⁹⁹ 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 Grasselli, Milano, 2007, p. 351 ss.

¹⁰⁰ PACIOLI, *Trattato di partita doppia*, Venezia, 1494, edizione critica a cura di Conterio, introduzione e commento di B. Yamey, nota filologica di G. Belloni, Venezia, 1994.

