

La tendenza al processo unico per i redditi prodotti in forma associata

di Raffaello Lupi, Massimo Basilavecchia

La Corte di cassazione cerca di coordinare, attraverso il litisconsorzio necessario, i giudizi instaurati dalle società di persone e dai soci ai fini dell'imputazione del loro reddito personale. La soluzione si basa sul dovere del giudice, interessato per primo, di riunire i giudizi, o chiamare in giudizio coloro che non hanno ricevuto gli accertamenti. Questi ultimi possono, però, essere pregiudicati dalla pretesa fiscale solo qualora ricevano un successivo atto di accertamento, verso il quale, sembra, non potranno essere riproposte questioni già trattate nel giudizio precedente. Il litisconsorzio è rilevabile d'ufficio in tutto il processo, che deve essere, in tale caso, rinviato in primo grado, ma, se la questione sfugge, e si forma un giudicato, questo è valido tra le parti, e gli altri soci possono avvalersi dei suoi aspetti favorevoli.

■ Rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio

Raffaello Lupi

Il litisconsorzio come strumento di unitarietà del giudizio società-soci

La sentenza della Corte di cassazione, SS.UU., n. 14815/2008 (1), che persegue l'unitarietà dei giudizi tra società e soci con lo strumento del litisconsorzio necessario, cerca di contemperare una serie di esigenze individualmente semplici; possiamo indicare il diritto di difesa, l'unitarietà nella determinazione del reddito, l'economicità dell'azione giurisdizionale, la non contraddizione tra giudicati diversi per soci diversi, la stabilità dei rapporti giuridici; si conferma, così, una considerazione frequente su *Dialoghi*, cioè che l'intreccio di questioni semplici, man mano che aumenta-

(1) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2008, pag. 758, con commento di M. Nussi, «A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)» e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

no di numero, determina la complessità delle scienze sociali. Capire l'importanza di un'esigenza è facile, ma non altrettanto dare a ciascuna di esse il peso che merita nei rapporti con le altre. La Corte di cassazione cerca di quadrare il cerchio, con una sentenza giustamente definita normativa (2), che ci ricorda la strutturale valutatività del diritto, dove le differenze riguardano non tanto «se si valuta» (perché si valuta sempre, anche se in misura diversa), ma «cosa si può valutare» e «cosa non si deve valutare»; nella specie, la Corte di cassazione non compie invasioni di campo, né si avventura su profili di valore sottratti ai giudici; la sentenza si mantiene su «valori neutri» (3), tra loro, però, intrecciati in modo sfuggente, a seconda di circostanze spesso casuali, e difficili da sistematizzare.

Speriamo che i riflessi procedurali del particolare modo di determinare la capacità economica delle società di persone, allo scopo di evitare doppie imposizioni, siano semplificati dalle frequenti piccole dimensioni di tali enti, e dalla frequente residenza dei loro soci in comuni limitrofi, nella circoscrizione di un'unica Commissione tributaria.

L'imputazione diretta ai soci del reddito determinato in capo alla società rischia di fare scattare una pluralità di contenziosi, che la sentenza in rassegna cerca di ridurre ad uno solo, facendo leva sul concetto di litisconsorzio necessario; ove i soci siano residenti in circoscrizioni di diverse Commissioni tributarie, la Corte di cassazione ha stabilito la competenza del giudice interessato per primo. Sarebbe da chiedersi cosa accade quando gli accertamenti in capo ai soci dovessero contenere, oltre all'imputazione del reddito della società, anche rettifiche del tutto autonome, come la mancata dichiarazione di redditi fondiari.

La Corte ha, giustamente, escluso la sospensione del giudizio relativo ai soci, in attesa che si definisse quello riguardante la società, stante la diversità dei soggetti coinvolti e la violazione del diritto di difesa che ne sarebbe derivata; l'atto impositivo potrebbe giungere dopo molti anni, quando la compagine sociale è ormai cambiata, e ai nuovi soci interessa relativamente poco difendersi, salve eventuali imposte dovute dalla società (oggi potreb-

(2) Nel senso di integrazione di un vuoto legislativo, come rileva D. Coppa, «Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario», in *Rass. Trib.* n. 4/2008, pag. 982.

(3) Il riferimento è alle tematiche, già indicate, del diritto di difesa, della certezza dei rapporti, della non contraddizione tra sentenze, che rientrano nelle attribuzioni dei giudici (sul concetto di valori neutri, non caratterizzati in termini di meritevolezza sociale, e, quindi, attribuiti ai giuristi, R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, par. 12).

be essere anche solo l'IRAP). I nuovi soci potrebbero, infatti, non avere molto interesse a difendersi nel merito di un accertamento loro non direttamente imputabile. In ogni caso, fare ricadere su un terzo le conseguenze di un processo cui non ha partecipato violerebbe il diritto di difesa.

Il caso è parzialmente diverso dalla solidarietà, perché qui abbiamo una capacità economica unica (il reddito della società), ma debiti tributari diversi, ognuno dipendente dalle particolari posizioni IRPEF dei soci. Nella sentenza si attribuisce grande importanza a un processo simultaneo, che coinvolga tutti gli interessati, e non solo per esigenze di economia processuale. Si percepisce anche la ritrosia ad accettare che per uno stesso accertamento esistano giudicati diversi, relativamente ai diversi soci. È un'esigenza importante di ripartizione delle spese pubbliche, enfatizzata dalla quota di capacità economica oggi tassata secondo criteri ragionieristico-contabili, precisi come il CUD. Questo si salda con la comprensibile concezione dello Stato come un «grande condominio», anche se privo di tabelle millesimali. Queste suggestioni, ancorché esagerate, bastano a spiegare perché i giudici abbiano respinto l'idea che una stessa manifestazione di capacità economica (reddito della società di persone) fosse determinata in modo diverso con riferimento ai vari soci.

Per evitare questo esito, la sentenza attribuisce compiti gravosi ai giudici di merito e alle segreterie delle Commissioni tributarie. Costoro devono, infatti, accertare la compagine sociale della società trasparente e fronteggiare l'eventualità di soci residenti in comuni diversi, con Uffici diversi come controparti, e che potrebbero avere già proposto ricorso; l'individuazione della Commissione competente come quella interessata per prima pone, poi, curiosi interrogativi, qualora essa sia competente per un socio residente dall'altra parte d'Italia rispetto alla società interessata, e all'Ufficio che aveva svolto l'accertamento nei confronti di essa, e, quindi, possiede gli elementi per sostenere in giudizio la pretesa erariale.

Dal litisconsorzio processuale i giudici non hanno comunque tratto, ad avviso di chi scrive giustamente, la conseguenza, sul piano sostanziale, che la mancata imputazione della quota parte del reddito a tutti i soci renda nulli, sul piano sostanziale, anche gli atti notificati ad alcuni soltanto dei soci (4).

(4) Anche qui, come avevamo già rilevato per la solidarietà, l'aspetto processuale (la riunione dei procedimenti) è autonomo da quello sostanziale, e l'atto impositivo di imputazione della quota parte del reddito societario resta valido (a maggior ragione rispetto alle obbligazioni solidali), anche se effettuato per alcuni soltanto dei soci. Cfr. F. Bianchi, R. Lupi, «Solidarietà tributaria, liti» (segue)

La chiamata in causa dei soci «non notificati» ed i suoi effetti

Secondo la Corte di cassazione, anche i soci cui non è stato notificato l'atto di imputazione individuale del reddito devono essere chiamati in giudizio, per integrare il contraddittorio «a futura memoria», qualora, cioè, l'imputazione del reddito sia loro effettuata successivamente (nel corso del processo e prima della scadenza dei termini decadenziali) ovvero ai fini della loro responsabilità solidale per l'ILOR; oggi si tratterebbe piuttosto dell'IRAP, ma l'accertamento in capo alla società potrebbe spesso riferirsi anche all'IVA, nel caso classico di ricavi non contabilizzati.

Questa responsabilità solidale potrebbe, però, essere fatta valere solo se successivamente fosse notificato, al socio, un atto impositivo, nel rispetto dei relativi termini di decadenza.

La partecipazione al processo precedente dovrebbe impedire al socio «non notificato» di rimettere in discussione le relative conclusioni negli eventuali, appena indicati, contenziosi successivi. Si avrebbe, quindi, una curiosa anticipazione del processo, in capo al socio «non notificato», ma chiamato in giudizio, rispetto alla notifica degli atti impositivi. Anche se la Corte di cassazione non è esplicita in proposito, come rileverà giustamente Massimo Basilavecchia, non si vede a che scopo chiamare in causa i soci «non notificati», se la sentenza non facesse, poi, stato nei loro confronti, quando dovesse, poi, sopravvenire un atto impositivo. In questo modo, il giudice non si surroga all'Amministrazione, ma celebra un processo unitario, che richiede, comunque, a posteriori, un atto impositivo nei confronti del socio; se il socio potesse, però, rimettere in discussione, in tale sede, anche punti trattati nel processo già celebrato, verrebbero frustrate le esigenze di unitarietà perseguite dalla Corte di cassazione, in quanto necessariamente prenderebbe il via un diverso processo autonomo, e potenzialmente contrastante con il precedente. Per i soci non destinatari di atto di accertamento, ma chiamati in causa, è, quindi, sostenibile escludere una successiva contestabilità della determinazione del reddito societario, posta a base di un successivo accertamento nei loro confronti; è l'unico modo per fare sì che la causa in cui tali soggetti erano stati chiamati sia davvero «pregiudiziale» rispetto al successivo accertamento dei loro redditi personali da partecipazione. Altrimenti, i soci «non notificati» avreb-

(continua nota 4)

sconsorzio necessario ed esigenze pubblicistiche di uniforme ripartizione dei tributi», in *Dialoghi dir. trib.* n. 4/2007.

bero due possibilità, cioè vincere uno qualsiasi dei due contenziosi, quello collettivo e quello individuale, per essere affrancati dall'imputazione personale dei maggiori redditi. Ne discende che, in caso di sopravvenuta notifica di tali atti, non dovrebbe potere essere proposto ricorso per motivi oggetto del processo precedente (mentre per i motivi «che avrebbero dovuto essere proposti nel processo precedente», ma che, di fatto, non lo sono stati, si può essere, con Massimo Basilavecchia, più possibilisti).

Per quanto riguarda la rettifica dei redditi personali, il socio è salvaguardato comunque dai termini per l'accertamento; per le imposte solidalmente dovute dal socio in quanto tale, sarebbe da chiarire se la notifica dell'atto impositivo alla società, per IRAP o IVA, interrompa la decadenza in capo al socio (secondo la nota teoria della Corte di cassazione), e consenta di notificargli richieste di pagamento anche successivamente (anche questo sarebbe un punto da riprendere).

Il rinvio del processo in primo grado per integrare il contraddittorio e la validità del giudicato in sua violazione

Secondo la sentenza, in ogni stato e grado del procedimento, il giudice che rilevi l'incompletezza del contraddittorio deve rimettere, anche d'ufficio, il processo in primo grado, per le necessarie integrazioni, chiamate in causa, ecc. Se, invece, il giudice non rileva questa incompletezza del contraddittorio, e si forma un giudicato, la Corte di cassazione non sembra ritenere la sentenza *inutiliter data*, come si può ricavare dal punto 2.9 della sentenza, dove si parla di «giudicati parziali», lasciando intendere che in tal caso le posizioni dei potenziali litisconsorti si scindono.

Se, infatti, fosse stata considerata *inutiliter data* la sentenza passata in giudicato, a processo ormai estinto avrebbe ripreso vita l'atto amministrativo, divenuto definitivo per mancata impugnazione; questa definitività per mancata impugnazione, a seguito di sentenza *inutiliter data*, si sarebbe prodotta anche in capo a chi aveva impugnato l'atto, e magari vinto con sentenza passata in giudicato. Ritenere valido il giudicato che ha ignorato il litisconsorzio, come per molti versi la sentenza fa nel lunghissimo punto 2.9, è, quindi, l'unico modo per non porre, in capo al socio impugnante, anche l'onere di sollecitare il giudice ad integrare il contraddittorio.

Nel passaggio successivo del punto 2.9 della sentenza, con una applicazione analogica dell'art.1306 c.c., si afferma che i soci rimasti estranei al processo possono valersi degli effetti favorevoli del relativo giudicato, ma non sono pregiudicati da quelli sfavorevoli. Pur non essendo di fronte a

un caso di solidarietà, è comunque logico che l'annullamento, con efficacia di giudicato, dell'accertamento sulla società, anche in un processo cui i soci non hanno partecipato, rilevi a favore dei soci stessi.

Un ultimo aspetto, che vorremmo lanciare, ai fini di successivi passaggi su *Dialoghi*, riguarda l'eventuale accertamento con adesione, da parte della società o di (alcuni) soci, per non dire degli interrogativi sulla conciliazione giudiziale nel processo, dove sono stati riuniti i ricorsi. Speriamo di riparlare.

■ **Effettività e relatività del giudizio unitario**

Massimo Basilavecchia

Le notazioni di Raffaello Lupi sulla sentenza n. 14815/2008 confermano quanto rilevato in sede di primo commento (5), che, cioè, le soluzioni adombrate sono frutto di uno sforzo immane, ma aprono a loro volta interrogativi, che in parte nascono dal contenuto stesso della sentenza e, a volte, derivano, invece, dalla obiettiva difficoltà - se non impossibilità - di conciliare, con l'unitarietà del giudizio, che dovrebbe assicurare l'effettiva oggettività del risultato giurisdizionale, il rispetto del diritto di difesa, che solo può dipendere dalla relatività dell'esito del giudizio.

Quattro brevissime riflessioni su punti critici che emergono dallo scritto di Raffaello Lupi.

Un primo fattore di crisi, delle soluzioni adottate in sentenza, è costituito dalla possibile presenza, nell'accertamento destinato ad uno dei soci, di rilievi che non riguardino il reddito di partecipazione, ma altre categorie reddituali (o partecipazioni in altre società). Si deve postulare una *vis attractiva* del giudizio unitario, tale da potere giustificare la riunione, in deroga alla competenza territoriale, anche in tal caso?

Secondo fattore di crisi: si postula l'estensione degli effetti favorevoli, anche in presenza di definitività della pretesa per taluno dei soggetti coinvolti: niente da eccepire, è conseguenza logica della chiamata in causa anche dei soci che avessero omissso di impugnare il loro accertamento. Ma è del tutto ingiustificato prevedere che, se alla definitività si accompagna anche l'avvenuto pagamento del dovuto, essa sia irreversibile.

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Teramo

(5) M. Basilavecchia, «L'accertamento unitario trova un assetto stabile», in *Corr. Trib.* n. 28/2008, pag. 2270.

Terzo fattore di crisi: osserva, giustamente, Raffaello Lupi che, se l'integrazione del contraddittorio ha il fine di pervenire ad una sentenza che vincoli tutte le parti, la sentenza di rigetto dei ricorsi non può non condizionare anche il giudizio successivo, che sia avviato dal socio che, all'epoca del giudizio unitario, non avesse ancora ricevuto l'avviso di accertamento a lui destinato. Questa conclusione equivale a dire che, a prescindere dall'esito del giudizio, il socio chiamato in causa prematuramente (rispetto alla notifica dell'accertamento nei suoi confronti) sarà vincolato, quanto a determinazione del reddito, dal giudizio unitario: quindi, se soccombente in quest'ultimo, potrà nel ricorso «personale» sollevare solo motivi che riguardano la sua posizione personale; se, invece, è vincitore nel giudizio unitario, può comunque opporre il giudicato all'Amministrazione. Le Sezioni Unite non sono, però, esplicite sul punto: mentre è espressamente affermato che il giudicato favorevole ai contribuenti si espande a tutti, non viene detto espressamente il contrario. Con riferimento al socio, da un lato si allude alla «opponibilità nei suoi confronti dell'accertamento dei fatti contenuto nella sentenza», e si individua l'interesse concreto alla partecipazione in giudizio nella volontà non solo di contrastare la pretesa per le imposte dovute dalla società, ma anche di anticipare una tutela per il riflesso ai fini IRPEF che la determinazione del reddito societario può avere, quando è ancora pendente il termine per accertare il reddito da partecipazione del socio; questi argomenti farebbero propendere per l'esistenza della preclusione, sostenuta da Raffaello Lupi, e rafforzerebbero l'interesse del socio ad essere effettivamente presente in giudizio costituendosi. Dall'altro, però, la cautela delle Sezioni Unite traspare nella parte in cui si sottolinea che, comunque, l'effettiva proficuità per l'Amministrazione del giudizio unitario dipende dal fatto che poi l'atto di accertamento individuale venga effettivamente notificato al socio destinatario. La necessità di un segmento procedurale destinato al singolo socio che sia stato già parte del processo unitario si spiega con la possibilità, per quest'ultimo, di proporre motivi di ricorso inerenti alla sua posizione personale, ma si ritiene che non impedisca di sollevare anche motivi che riguardino il reddito societario, purché diversi da quelli esaminati dal giudice del giudizio unitario. Quindi, l'unitarietà è relativa, perché, mentre per i soci che abbiano partecipato al giudizio unitario vi è stata possibilità di incidere sulla materia del contendere dello stesso, proponendo motivi autonomi, per il socio che riceva l'avviso di accertamento dopo il giudizio unitario va riconosciuta la possibilità di difendersi senza limiti, con la sola preclusione derivante dai motivi dichiarati infondati in sede di giu-

dizio unitario. In sintesi: tende a prevalere l'esigenza di unitarietà, salve le limitazioni alle preclusioni che sono comunque necessarie ad assicurare il pieno sviluppo dell'attività difensiva che, nel giudizio unitario, il socio non abbia potuto compiere per mancanza di un provvedimento a lui diretto.

Quarto fattore di crisi: molto opportunamente, Raffaello Lupi sottolinea, occupandosi del punto 2.9 della sentenza, che, in realtà, l'assoluta inderogabilità del giudizio unitario finisce con l'essere recessiva di fronte alla necessità di non pregiudicare le parti che abbiano ottenuto un risultato favorevole da un giudizio, pur svolto nella violazione del principio di unitarietà e di integrità del contraddittorio. Giudizio e sentenza, in tale caso, sono nulli, ma, se la nullità non viene rilevata in sede di impugnazione, non impedisce la formazione di un giudicato parziale che, tra le parti, stabilisca la legittimità o meno dell'atto di accertamento. Non si tratta, quindi, di una sentenza inesistente (o *inutiliter data*, in senso proprio, cioè che non ha affatto attitudine a produrre effetti, se non resa nei confronti di tutti), insuscettibile di passare in giudicato, quanto di una sentenza gravemente viziata, la cui patologia può essere rilevata anche d'ufficio in cassazione, ma che, in mancanza, tuttavia, definisce i rapporti tra le parti in causa. La *ratio* da cui deriva la patologia, infatti, è quella della tutela del contraddittorio; quindi, in un'ipotesi in cui si sia pervenuti alla sentenza definitiva, non vi è motivo di mettere in discussione la decisione nei confronti di chi ha partecipato al giudizio (o avrebbe potuto farlo, avendo avuto notizia nei modi legali dell'esistenza del processo). Resta da stabilire quale riflesso abbia, sulle parti pretermesse, il giudizio unitario, e, in proposito, opportunamente, le Sezioni Unite pongono, quale criterio risolutivo, quello dell'efficacia soggettiva del giudicato: la parte pretermessa si giova del giudicato che non l'ha coinvolta, ma quello stesso giudicato non può pregiudicarla. Se vi è stato annullamento, il socio pretermesso se ne giova; se l'annullamento è stato parziale, il socio pretermesso se ne giova e può, inoltre, contestare ancora la parte in quella sede confermata; l'Amministrazione finanziaria, che comunque era presente nel giudizio unitario, non ha da dolersi, se le viene opposto un giudicato sfavorevole, che sicuramente la riguarda, mentre può opporre quello ad essa favorevole solo ai soggetti che siano stati parte nel giudizio unitario.

Però, l'esigenza unitaria riaffiora: sia pure senza effetti preclusivi rigidi, la produzione in giudizio della sentenza resa a contraddittorio «monco» avrà comunque un'efficacia persuasiva sul giudice, rimessa al suo apprezzamento e, in chiave formale, alla motivazione della sentenza.