



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **SPUNTI PER UNA RICONSIDERAZIONE DEL CD. ACCERTAMENTO UNITARIO DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE**

**Di Mario Nussi**

Given that the income of the share holderis a portion of a larger set, determined by reference to the company, the jurisprudence of the Supreme Court has consistently held that the penalties for infidelity of the declaration are peace fully attributable to shareholders, there by indirectly emphasizing the autonomy of obligations related to these , then that may well declare in full independence from the company. This autonomy " procedural " is part of a broader autonomy substantia lincome members than corporate ,which cannot itself be understood in terms of the tax base, but as such doesnot fallwithin any charge ableevent . Compensation on specific obligation to declare " unitary " (presented by the company) , nothing can be attributed to the shareholder , even if the company doesnot fulfillits obligations declarative : in any case , he continues to be entitled to an indication purely synthetic taxable . Established that the statements of those members are " independent " than that of the company, unless the highlighted profile of brevity, the assessment unit is to be interpretedas a simple procedural constraint , without any further effect , no automatic binding on members. In terms of the case , the findings also imply the strangeness of companies from every personal need for defense.

**SOMMARIO 1. Premessa; 2. La dichiarazione della società personale e gli “effetti” ai fini della dichiarazione dei soci; 3. L’accertamento unitario delle società di persone: vincolo procedimentale a mera rilevanza motivazionale; 4. Le conseguenze processuali: l’assenza di litisconsorzio necessario**

**1. Premessa**

Come noto, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, già da alcuni anni, è orientata a trattare in sede di litisconsorzio necessario le controversie involgenti il cd. accertamento unitario delle società di persone<sup>1</sup>.

L'orientamento è sorto in relazione a controversie che coinvolgevano la società anche nella sua qualità di soggetto passivo, in vigenza dell'Ilor, e va oggi ulteriormente rimeditato anche in relazione alla perdita di ogni soggettività passiva delle citate società<sup>2</sup>.

Inoltre, la tematica va affrontata in considerazione della disciplina non solo sostanziale, ma anche di attuazione dei tributi, in particolare dal punto di vista degli obblighi dichiarativi.

Infatti, una volta chiarito che la società di persone è soggetto meramente degli obblighi strumentali, deve essere evidenziato che il collegamento tra società e soci è previsto sotto una serie di profili disciplinari.

In primo luogo in chiave sostanziale, ai sensi dell'art. 5, Tuir, ove la società personale è considerata soggetto produttore del reddito, da imputarsi proporzionalmente ai soci in base alla quota di partecipazione agli utili: la soggettività passiva dei soci è inequivoca, ma l'elemento della produzione reddituale ascrive alla società una rilevanza ai fini determinativi.

Il reddito del socio è una quota di un insieme più ampio, determinato in capo alla società.

Si badi che la giurisprudenza della Suprema Corte ha costantemente affermato che le sanzioni per infedeltà della dichiarazione siano pacificamente attribuibili ai soci, con ciò

---

<sup>1</sup> Cfr. in particolare Cass. ss.uu., 4 giugno 2008, n. 14815, nell'ambito di un trittico di sentenze coeve ed interconnesse: in chiave critica, si consenta rinviare a M. NUSSI, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2008, pag. 771 ss.; inoltre, C. GLENDI, *Le S.S.UU. della Suprema Corte si immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2008, pag. 933 ss.; D. COPPA, *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in Rass. Trib., 2008, pag. 981 ss.; G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in Giur. It., 2008, pag. 2353 ss.; in ottica di maggior favore, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in Corr. trib., 2008, pag. 2272 ss.; V. FICARI, *Il litisconsorzio necessario tra novità giurisprudenziali e fattispecie tributarie*, in Giur. Trib., 2009, pag. 145 ss.

<sup>2</sup> Peraltro, si veda Cass. ss.uu., 20 giugno 2012, n. 10145, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2013, pag. 109 ss., con nota di S. BUTTUS, *Litisconsorzio necessario tra soci e società: l'equivoco tra unico atto e accertamento unitario*.

implicitamente rimarcando l'autonomia degli obblighi riferibili a questi, che quindi ben possono dichiarare in piena autonomia rispetto alla società<sup>3</sup>.

Autonomia “procedimentale” che si inquadra in una più vasta autonomia sostanziale del reddito dei soci rispetto a quello societario, il quale non può essere assunto di per sé in termini di base imponibile<sup>4</sup>, in quanto come tale non entra in nessuna fattispecie imponibile, ormai neppure dell'Ilor.

Riesce difficile, quindi, delineare un rapporto tra fattispecie sostanziali, reddito societario e reddito dei soci: la quota riferibile a questi ultimi è l'unica che realizza il presupposto, laddove il reddito societario è elemento di fatto a questo esterno<sup>5</sup>.

Se il reddito societario, come tale, si configurasse quale elemento del presupposto dell'imposizione personale sui redditi, dovrebbe essere necessariamente riferibile alla sola società di persone, pena la palese incostituzionalità della disciplina per violazione dell'art. 53 Cost.<sup>6</sup>.

## **2. La dichiarazione della società personale e gli “effetti” ai fini della dichiarazione dei soci**

Su queste basi, la disciplina di attuazione è quasi obbligata: obblighi contabili e di determinazione “unitaria” della ricchezza prodotta ricadono sulla stessa società, la quale, infatti, è tenuta alla presentazione della dichiarazione dei redditi “agli effetti dell' imposta sul

<sup>3</sup> Si veda al contrario, l'opposta tesi di P. BORIA, *Il principio di trasparenza nell'imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, pag. 283 ss.

<sup>4</sup> Per il profilo procedimentale, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pag. 100, il quale ritiene che “la base imponibile (il reddito complessivo) dell'imposta dovuta dal socio ha come componente la quota-parte del reddito sociale da imputarsi al socio: non l'atto di accertamento unitario, o l'effetto di questo atto. Non si può sostituire, ad una componente reddituale, un atto o un effetto giuridico”; conformemente, G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pag. 346. Analoghe considerazioni possono prospettarsi in relazione agli obblighi dichiarativi.

<sup>5</sup> Se ne rende conto G. FRANSONI, *Giudicato tributario cit.*, pag. 350.

<sup>6</sup> Evidenza, infatti, dubbi di costituzionalità chi ritiene che il principio di trasparenza di cui all'art. 5 Tuir sia razionalizzabile in chiave di cautela fiscale: si veda A. FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi ed altro scritti*, Studi in memoria di Antonio Emanuele Granelli, Roma-Milano, s.d., pag. 22.

reddito delle persone fisiche e dell' imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci o dagli associati”.

Più in particolare, la disposizione legislativa sanciva che la società con “unico atto” dichiarasse sia ai fini Ilor, in relazione alla quale godeva di soggettività passiva, sia ai fini delle imposte personali dei soci. Oggi, al contrario, la dichiarazione societaria produce “effetti” solo per queste ultime.

L'indagine, quindi, deve ricercare gli “effetti” *de quibus*, inquadrandoli nell'ambito della normativa sulla dichiarazione, per solo in seguito confrontarli e sistematicamente modellarli con quelli propri dell'accertamento cd. unitario.

Eppure, nonostante il profilo metodologico porti a valorizzare l'analisi della disciplina della dichiarazione “unitaria”, questa non è mai stata trattata *funditus*<sup>7</sup>, al contrario di quella dell'accertamento, oggetto di numerosi contributi anche assai raffinati<sup>8</sup>.

Ebbene, gli effetti della dichiarazione “unitaria” delle società di persone non possono che rivenirsi all'interno della natura dell'atto unilaterale del contribuente.

In questo senso, va ricordata la funzione della dichiarazione, tutta tesa a portare alla conoscenza dell'amministrazione finanziaria i dati rilevanti ai fini dell'attività di controllo: anzi, nei casi in questione, la dichiarazione è “senza imposta”, e quindi tutta incentrata sulla manifestazione di scienza in ordine agli elementi attivi e passivi di reddito da un lato da porre a base della dichiarazione dei singoli soci, dall'altro da esporre per consentire il controllo amministrativo della relativa veridicità<sup>9</sup>.

Ed allora, se il rapporto tra dichiarazione della società e dichiarazione dei soci deve essere impostato sulla base della natura e della funzione dell'atto unilaterale, è ineludibile sostenere che gli “effetti” cui si riferisce l'art. 6, d.p.r. 600/1973, siano effetti di conoscenza.

---

<sup>7</sup> Peraltro, si veda P. BORIA, *Il principio di trasparenza cit.*, pag. 239; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, pag. 107.

<sup>8</sup> Per tutti, cfr. G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pag. 465; F. TESAURO, *Profili sistematici cit.*, pag. 100; P. RUSSO, *Redditi delle società di persone: problemi in tema di accertamento e sanzioni*, in Riv. guardia fin., 1981, I, 172 ss.

<sup>9</sup> M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria cit.*, *passim*.

Invero, la dichiarazione, proprio per espletare la propria funzione conoscitiva è stata disciplinata come “analitica”, implicando non già la manifestazione numeraria e sintetica dei redditi, bensì l’esposizione degli “elementi attivi e passivi di reddito”: qualora questi manchino, i redditi si considerano non dichiarati ai fini dell’accertamento e delle sanzioni (art. 1, comma 2, d.p.r. 600/1973).

La disciplina del citato art. 6 va raccordata con la regola generale circa il contenuto della dichiarazione, prevista appunto dal precedente art. 1, comma 2: tale contenuto “analitico”, ovvero sia “gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse”, va esposto dalla società personale tramite la propria dichiarazione, anche se questa ormai ha perso ogni forma di soggettività passiva nell’ambito dell’imposizione dei redditi.

La dichiarazione del socio, invece, in deroga ai principi, è “sintetica”, prevedendosi solo la dichiarazione del reddito di partecipazione, inteso quale quota parte di ciò che gli è attribuibile in correlazione alla manifestazione analitica di tutti gli elementi che concorrono alla determinazione “unitaria” della ricchezza prodotta dalla società.

I singoli soci non devono dichiarare autonomamente gli elementi attivi e passivi di reddito, dovendosi di questo occupare la società, in chiave unitaria e secondo un’ottica di semplificazione degli adempimenti. Da questo punto di vista, la deroga implica che i singoli soci non possono essere sanzionati, tramite la considerazione della omessa indicazione del relativo reddito d’impresa, qualora la società non dichiarerà analiticamente ai sensi del citato art. 1 comma 2, d.p.r. 600/1973.

L’indicazione dei singoli elementi non è dovuta, in quanto sussiste apposito obbligo di dichiarazione “unitaria” (presentata dalla società), e, quindi, nulla si può imputare al socio, neppure se la società non ottempera ai propri obblighi dichiarativi: in ogni caso, egli continua ad essere legittimato ad un’indicazione meramente sintetica dell’imponibile.

Mi pare così dispiegata la *ratio* della dichiarazione “unitaria” delle società di persone: gli elementi attivi e passivi vanno manifestati all’amministrazione finanziaria un’unica volta, tramite un’unica dichiarazione.

Da queste considerazioni, può trovare ulteriore conferma l'autonomia della dichiarazione del socio rispetto a quella della società: i relativi obblighi sono autonomi e solo per la miglior conoscenza dell'amministrazione finanziaria, che recepisce un unico schema analitico del reddito da attribuire ai soci, sono in qualche misura collegati.

Ebbene, sia l'analisi della disciplina sostanziale, sia quella propria dei profili procedurali conducono a valorizzare l'autonomia delle posizioni soggettive dei singoli soci di società personali: l'unica costretta da regole più stringenti è l'amministrazione finanziaria, al fine di meglio attuare i principi di buon andamento e imparzialità previsti dall'art. 97 Cost.

Si noti come la società abbia anche l'obbligo di comunicare ai soci, ma con atto diverso ed autonomo, la quota di reddito loro spettante: tale comunicazione non è neppure sancita da norma di legge, ma solo dalle indicazioni previste nei modelli approvati oggi a livello dirigenziale<sup>10</sup>, e certamente non implica la costituzione di un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra le dichiarazioni della società e dei soci, i quali rimangono "liberi" di dichiarare il reddito societario loro imputabile secondo la loro conoscenza.

Del resto, la dichiarazione dei redditi è dichiarazione obbligata di verità, e appare ineludibile concludere per l'inesistenza di qualsiasi vincolo per i soci, i quali possono e devono dichiarare la reale dimensione quantitativa del reddito societario loro imputabile, e non già quanto loro trasmesso dalla società<sup>11</sup>. In quanto atto di conoscenza, la dichiarazione ha effetto esclusivamente se gli elementi manifestati sono conformi alla realtà. Non a caso è presentata soltanto all'amministrazione finanziaria, con la conseguente limitazione degli effetti alla sola destinataria e non già a terzi, i soci appunto, pur se interessati: questi possono naturalmente discostarsi dai dati oggetto di mera comunicazione da parte della società.

Gli "effetti" disciplinati dall'art. 6, D.P.R.600/1973 sono quelli che si riverberano sull'eventuale fase di controllo in capo ai soci, ma non incidono minimamente sugli autonomi obblighi degli stessi quali soggetti passivi. Peraltro, in assenza di presentazione della dichiarazione da parte della società, non si può certo sostenere che il socio non debba dichiarare il reddito di partecipazione.

---

<sup>10</sup>La stessa legge delega, sancendo il meccanismo normativo dell'accertamento unitario (cfr. art. 2, nn. 3 e 17, l. 825/1971), non prevedeva una dichiarazione societaria che riverberasse "effetti" su soci.

<sup>11</sup>Contra P. BORIA, *Il principio di trasparenza cit.*, pag. 286 ss., e 291, nt. 43 in particolare.

In questo quadro, essendo la dichiarazione atto che vincola ed indirizza il potere di accertamento, l'amministrazione finanziaria potrà utilizzare le informazioni manifestate dalla società ai fini di specifico accertamento in capo ai singoli soci<sup>12</sup>, che sono pienamente responsabili della propria dichiarazione, anche ai fini sanzionatori.

Nessuna sanzione potrebbe essere concepita se i soci dovessero dichiarare acriticamente il reddito di partecipazione secondo gli elementi dichiarati dalla società.

### **3. L'accertamento unitario delle società di persone: vincolo procedimentale a mera rilevanza motivazionale**

Su queste basi, la disciplina del cd. accertamento unitario delle società di persone appare più facilmente chiarirsi.

Stabilito che le dichiarazioni dei soci sono "autonome" rispetto a quella delle società, salvo l'evidenziato profilo della sinteticità, l'accertamento unitario va inteso quale mero vincolo procedimentale, senza alcun effetto ulteriore, nessun automatismo vincolante per soci.

La lettera della disposizione sancita dall'art. 40, comma 2, d.p.r. 600/1973 è simile al precedente art. 6, ma non analoga: "alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni ... si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati".

Così come nella disciplina della dichiarazione – ove quella della società produce effetti anche nella sfera dei soci, in particolare ai fini dell'unica esposizione analitica gli elementi reddituali - anche nella disciplina dell'accertamento si prevede una "procedura" unitaria.

La rilevanza normativa di tale procedura unitaria non è di semplice intelleggibilità.

Nel cosiddetto accertamento unitario delle società di persone, infatti, l'agire amministrativo si dispiega comunque in due fasi, dapprima in capo alla società e poi in capo ai singoli soci.

---

<sup>12</sup>L'ipotesi si basa sulla dichiarazione societaria ed è diversa da quella prevista dall'art. 40, D.P.R. 600/1973, in quanto quest'ultima concerne l'ipotesi di rettifica della dichiarazione stessa, cui consegue quella del socio, salvo che questi non abbia già correttamente dichiarato. La circostanza dimostra che non sussiste una sequenza di atti necessitati, in quanto uno o più soci potrebbero non subire alcun accertamento per i propri redditi da partecipazione nonostante l'avvenuta rettifica in capo alla società.

Al proposito, è stato sostenuto che gli accertamenti notificati a questi ultimi abbiano un contenuto meramente riproduttivo, concretandosi in una sorta di liquidazione<sup>13</sup>: la soluzione sarebbe corretta qualora l'atto impositivo emesso nei confronti della società fosse già costitutivo dell'obbligazione tributaria.

A mio avviso, invece, l'atto *de quo* si limita a rettificare la dichiarazione societaria, inidonea di per sé a generare imposte, al contrario delle dichiarazioni dei singoli soci. Ebbene, anche la rettifica dell'atto dichiarativo della società non produce alcun effetto obbligatorio, ma si limita a determinare il reddito unitariamente prodotto, da ripartire poi ai fini dell'imponibile in capo ai soci. L'atto di rettifica della dichiarazione societaria, insomma, è assunto a requisito di legittimità di ulteriori e autonomi accertamenti, i quali dispiegano pianamente la loro valenza costitutiva dell'obbligazione in capo ai soci, unici soggetti passivi dell'imposta personale.

L'accertamento societario, per la prevista dissociazione tra produzione ed imputazione del presupposto, non anticipa e non produce l'effetto obbligatorio.

La legge, considerata la particolarità della disciplina reddituale delle società di persone<sup>14</sup>, ha optato per l'unitarietà della ricerca delle conoscenze e della loro utilizzazione amministrativa, in modo da evitare accertamenti difformi in capo ai soci<sup>15</sup>. L'unitarietà, quindi, non concerne gli avvisi di accertamento, che sono tanti quanti i soci da accertare.

L'accertamento societario, insomma, non ha un vero e proprio dispositivo, se per tale si intende l'imponibile<sup>16</sup>: se questo è vero, mi sembra che "si procede" unitariamente ai soli fini della motivazione.

---

<sup>13</sup> In tal senso, P. BORIA, *Il principio di trasparenza cit.*, pag. 298, nell'ambito di una logica di fondo in cui il presupposto è soggettivamente riferibile in base all'attività esercitata, nel caso di specie dalla società.

<sup>14</sup> Sull'argomento, cfr. P. BORIA, *Il principio di trasparenza cit., passim*; M. NUSSI, *L'imputazione cit.*, pag. 406 ss.

<sup>15</sup> Non è questa la sede per ricostruire compiutamente i rapporti tra accertamento in capo alla società e accertamenti in capo ai singoli soci: per la letteratura in argomento, cfr. ancora P. BORIA, *Il principio di trasparenza cit.*, pag. 294 ss.

<sup>16</sup> Si veda *supra*, nota n. 4.

Invero, la rettifica della dichiarazione societaria implica una determinazione unitaria del reddito prodotto dalla stessa, con la conseguente attribuzione *pro quota* ai soci, senza che debba replicarsi compiutamente la motivazione.

La procedura in capo alla società, quindi, è funzionale ad esigenze di imparzialità e di semplificazione dell'amministrazione finanziaria, ed involge solo il vincolo procedimentale di accertare i soci in coerenza con l'atto di determinazione unitaria del reddito.

Abrogata l'Ilor, l'accertamento cd. unitario non costituisce effetti in capo alla società destinataria e, quindi, ha una rilevanza meramente interna all'amministrazione finanziaria: diventa parte "motivazionale" necessaria nell'accertamento sui singoli soci.

#### **4. Le conseguenze processuali: l'assenza di litisconsorzio necessario**

Sotto il profilo processuale, le conclusioni appena raggiunte implicano l'estraneità delle società personali da ogni esigenza defensionale.

Stabilito che l'accertamento unitario è atto con mera rilevanza motivazionale, questo andrà solo allegato, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, ai singoli accertamenti emessi nei confronti dei singoli soci.

Insomma, a rigore, l'atto di rettifica della dichiarazione societaria, pur conservando il *nomen iuris* di accertamento, dovrebbe scomparire dal novero degli atti impugnabili, in quando "senza dispositivo" e finalizzato alle evidenziate esigenze procedurali di una "motivazione unitaria".

Anche a prescindere da tale esito, va comunque rimeditato l'orientamento della Corte di cassazione che sancisce il litisconsorzio necessario tra tutti i soci, la società e l'amministrazione finanziaria, addirittura in presenza di un accertamento Irap<sup>17</sup>.

L'orientamento giurisprudenziale è nato e si è affermato in base alla "configurazione di un rapporto tributario sostanzialmente unico con pluralità di soggetti passivi ... i cui

---

<sup>17</sup> Si cfr. la precedente nota n. 2.

presupposti... devono essere ricostruiti attraverso un percorso logico-giuridico unitario”, nonostante gli atti singolari non abbiano raggiunto tutti i soci. In simile contesto, il ricorso avrebbe “ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all’obbligazione dedotta nell’atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell’obbligazione”<sup>18</sup>.

A ben vedere, la Corte di Cassazione, argomentando che per aversi litisconsorzio necessario sia sufficiente che l’atto impugnato “a) presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e b) che siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento dell’impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati”, concentra la propria attenzione proprio sulla motivazione degli atti, in realtà disinteressandosi del loro dispositivo e dei relativi effetti.

Sottesa a tale logica, si afferma, ancora una volta, una configurazione del processo tributario che si allontana dalle logiche dell’impugnazione di atti, per delineare invece un giudizio su singole “questioni”<sup>19</sup>.

Invece, a mio avviso, le esigenze di unitarietà involgono soltanto l’imparzialità dell’agire amministrativo, senza particolari conseguenze a livello processuale: gli accertamenti del reddito dei soci hanno una base motivazionale unica, ma gli effetti obbligatori concernono le singole posizioni soggettive, le quali potranno essere tutelate in chiave esclusivamente individuale.

Le relative sentenze risponderanno in base alla fondatezza dei ricorsi dei singoli soci, senza che eventuali pronunce difformi comportino particolari problematiche, dovendosi escludere nel processo tributario ipotesi di litisconsorzio necessario funzionalmente rivolte ad evitare giudicati logicamente contrastanti su mere “questioni”.

---

<sup>18</sup>Il riferimento va alla già citata Cass. ss.uu., 4 giugno 2008, n. 14815.

<sup>19</sup>Per ulteriori esempi di tale deriva giurisprudenziale, si veda M. NUSSI, *L’attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell’atto impositivo (nuovi paradossi nell’accertamento del reddito di società di persone)*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, 2011, p. 1059 ss.