



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di UDINE, Sezione 3, riunita in udienza il 15/5/2023, alle ore 9:30, con la seguente composizione collegiale:

ZULIANI ANDREA, Presidente e Relatore

ROMANO FEDERICA, Giudice

SAVINO MARIO, Giudice

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- nel processo avviato sul ricorso n. [REDACTED] depositato il 10/2/2023

proposto da

[REDACTED] - [REDACTED]

difesa da

[REDACTED] - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

contro

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Udine

elettivamente domiciliata presso dp.udine@pce.agenziaentrate.it

avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRPEF-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza.

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

Il caso e le questioni.

La ricorrente, persona fisica e socia accomandante della « [REDACTED] Immobiliare Elsa di Ugo [REDACTED] & C. S.a.s. », ha impugnato l'avviso di accertamento di maggiori imposte dirette dovute per l'anno 2016 notificatole dall'Agenzie delle Entrate - Direzione provinciale di Udine. Il maggior reddito accertato è stato prodotto, secondo l'avviso di accertamento, dalla società in accomandita, di cui socio accomandatario è il marito separato della ricorrente. Quest'ultima

evidenza di avere rotto da molti anni ogni rapporto con il marito e di essere da allora del tutto estranea alla sua attività economica. Su queste premesse, nega di avere mai percepito alcun reddito eventualmente prodotto dalla società. L'Agenzia delle Entrate resiste al ricorso rilevando, in diritto, che il reddito delle società di persone viene imputato a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, «indipendentemente dalla percezione», in forza del c.d. principio di trasparenza chiaramente posto dall'art. 5, comma 1, del d.P.R. 22.12.1986, n° 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi). Pertanto, osserva correttamente l'Agenzia delle Entrate, la mancata percezione del reddito da parte del socio di società di persone è del tutto irrilevante ai fini della decisione sul ricorso da lui proposto per contestare l'accertamento del reddito della società.

Si pone, tuttavia, una questione di legittimità costituzionale del citato art. 5, comma 1, del TUIR, rilevante e non manifestamente infondata, riconducibile alla violazione degli artt. 3, comma 1, 24, comma 2, e 53, comma 1, Cost., avuto riguardo:

a) alla doppia disparità di trattamento che subisce il socio accomandante, in quanto la sua posizione ai fini fiscali: da un lato, è equiparata a quella dei soci illimitatamente responsabili, mentre la sua responsabilità dovrebbe essere limitata alla quota conferita (art. 2313, comma 1, c.c.); dall'altro lato, è differenziata rispetto alla posizione dei soci di società a responsabilità limitata, i quali si trovano in una situazione analoga anche dal punto di vista dei diritti di controllo sulla gestione della società che non sia da loro amministrata (artt. 2320, comma 3, e 2476, comma 2, c.c.);

b) alla irrilevanza del reddito prodotto dalla società ai fini della capacità contributiva di un socio che, estraneo *ex lege* sia all'amministrazione che alla responsabilità della società, non abbia percepito la quota a lui spettante di quel reddito;

c) alle concrete difficoltà in cui si viene a trovare il socio accomandante – in quanto estraneo all'amministrazione sociale e alla fase istruttoria dell'accertamento a carico della società – nell'esercitare il proprio diritto di difesa, che viene limitato alla possibilità di contestare l'esistenza del reddito in capo alla società.

La non manifesta infondatezza delle questioni.

Il tema non è nuovo e anche la Corte costituzionale se ne è già occupata, da ultimo con la sentenza n° 201 del 2020, che ha dichiarato «non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 53, primo comma, e 113, secondo comma, della Costituzione». Tuttavia,

tale decisione, come altre precedenti (nn. 181 del 2017, 53 del 2001, 5 del 1998 e 410 del 1995), pur originando da un caso che riguardava un socio accomandante, ha affrontato la questione, non da questo specifico angolo visuale, bensì indistintamente dal punto di vista del trattamento dei soci delle società di persone, con particolare, ma indifferenziato, riguardo ai soci «non amministratori». Nessuna attenzione specifica è stata data alla particolare situazione del socio accomandante, contraddistinta dal fatto che egli non può ingerirsi nella gestione sociale (art. 2320, commi 1 e 2, c.c.) e non risponde dei debiti della società, se non nei limiti della quota conferita (art. 2313, comma 1, c.c.).

Rispetto a tale responsabilità limitata del socio accomandante, la responsabilità fiscale per i redditi della società «indipendentemente dalla percezione» rappresenta un'eccezione, giustificata dalla constatazione che – per volontà del legislatore – i redditi prodotti dalle società di persone non sono «redditi delle società» (come pure si esprime anche l'*incipit* dell'art. 5, comma 1, TUIR), ma sono redditi dei soci. Pertanto, il conseguente debito d'imposta non è un debito della società (per il quale il socio accomandante risponderebbe «limitatamente alla quota conferita»), ma un debito del socio (che ne risponde «con tutti i suoi beni, presenti e futuri»: art. 2740, comma 1, c.c.). La scelta del legislatore in tal senso è evidente, sicché sarebbe errato porre la questione nei termini di una imposizione a carico di un soggetto (il socio) su un imponibile (reddito) riferibile ad altro soggetto (la società).

È tuttavia possibile e doveroso verificare se la scelta del legislatore per cui il reddito prodotto dalla società in accomandita semplice è reddito del socio accomandante, «indipendentemente dalla percezione», sia una scelta razionale e giustificata alla luce del principio di uguaglianza (art. 3, comma 1, Cost.), del principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed, eventualmente, del diritto di difesa (art. 24, comma 2, Cost.).

1) Il principio di uguaglianza.

1.1. Il trattamento indifferenziato, ai fini dell'imposta sul reddito, di tutti i soci delle società di persone (indipendentemente dal fatto che si tratti di soci a responsabilità illimitata o di soci a responsabilità limitata) e diverso rispetto al trattamento riservato ai soci delle società di capitali (anche dei soci di s.r.l. a ristretta base sociale) dovrebbe trovare il suo fondamento nella diversità strutturale tra i due generi di società, essendo attribuita solo alle società di capitali la personalità giuridica, con autonomia patrimoniale perfetta, mentre per le società di persone non sarebbe «configurabile una soggettività distinta, separata o disgiunta della società rispetto ai soci», i quali «esercitano collettivamente un'attività economica» dietro lo «schermo» della società (così Corte cost. n. 201/2020).

Tale essendo il dichiarato presupposto della razionalità della normativa fiscale, occorre domandarsi se quel presupposto corrisponda effettivamente alla realtà della sottostante normativa civilistica oppure se esso sia solo il frutto di una semplificazione che distorce la realtà, accomunando situazioni giuridiche ben differenziate e tenendo distinte situazioni, invece, del tutto analoghe.

È ormai passato gran tempo da quando la dottrina più accorta ha cominciato a parlare di «evaporazione del concetto di personalità giuridica», per sottolineare che la distinzione tra persona giuridica ed enti collettivi comunque riconosciuti come autonomi soggetti di diritto va ricercata nella concreta disciplina positiva dei singoli istituti e non nell'applicazione automatica di una definizione astratta.

Anche la giurisprudenza di legittimità, pur continuando a dichiarare un formale ossequio alla classificazione tradizionale, ha poi di fatto risolto i problemi concreti sottoposti alla sua attenzione prescindendo dal presupposto della sussistenza o meno della personalità giuridica. Così, per fare solo qualche esempio, ha ritenuto valida la fideiussione prestata dal socio illimitatamente responsabile per un debito della società di persone, debito considerato, pertanto, *ex art. 1936, comma 1, c.c.*, alla stregua di «un'obbligazione altrui» (v., *ex multis*, Cass. n. 7139/2018). Analogamente, la società di persone è stata ritenuta l'unico soggetto legittimato passivo della domanda di liquidazione della quota del socio receduto, che non va proposta nei confronti degli altri soci come persone fisiche (v., *inter alia*, Cass. n. 816/2009). Ancora, è stata esclusa la legittimazione del socio a impugnare, in proprio, una sentenza pronunciata nei confronti della società di persone (v., *ex multis*, Cass. n. 442/2002).

Una volta ammesso che la distinzione tra società di capitali e società di persone non descrive una decisiva linea di confine tra precise, compiute e contrapposte discipline normative, occorre riconoscere che esistono sostanziali differenze di disciplina nell'ambito delle società di persone, tali per cui affermare genericamente che in esse i soci «esercitano collettivamente un'attività economica» ed «esplicano i loro poteri in modo diretto» (così sempre Corte cost. n. 201/2020) non rispecchia correttamente tale diversificata realtà normativa. Lo stesso vale per l'affermazione secondo cui i soci di società di persone «hanno un onere e un potere di controllo (art. 2261 e 2320 del codice civile) che, da un lato, li pone giuridicamente in grado di avere piena conoscenza dell'incremento patrimoniale e, dall'altro lato, rende irrilevante, a questi fini, la distinzione tra soci amministratori e non amministratori».

L'esercizio collettivo di un'attività economica è affermazione generica che, come tale, potrebbe essere fatta anche per le società di capitali a ristretta base sociale. E lo stesso vale

per la definizione della società come «schermo» dietro il quale operano i soci. Per quanto riguarda, poi, i poteri di controllo attribuiti ai soci non amministratori, la disciplina delle società semplici e delle società in nome collettivo è sensibilmente diversa da quella dettata per la società in accomandita semplice, perché solo i soci delle prime hanno diritto di avere notizia *in qualsiasi momento* dello svolgimento degli affari sociali (art. 2261 c.c.), mentre i secondi «hanno diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, e di controllarne l'esattezza, consultando i libri e gli altri documenti della società» (art. 2320, comma 3, c.c.). Inoltre, solo per i soci accomandanti vale il divieto legale di ingerirsi nell'amministrazione della società, divieto al quale è strettamente collegato il beneficio della responsabilità limitata per le obbligazioni sociali (art. 2320, comma 1, c.c.), beneficio che infatti non compete ai soci della società in nome collettivo che non partecipano all'amministrazione (art. 2291 c.c.; mentre può competere, alle condizioni indicate nell'art. 2267 c.c., ai soci non amministratori delle società semplici, alle quali è però inibito l'esercizio di un'impresa commerciale: art. 2249, comma 1, c.c.).

In definitiva, a fronte di una normativa civilistica che vieta (solo) al socio accomandante di ingerirsi nell'amministrazione della società, che limita i suoi poteri di controllo sull'amministrazione rispetto a quelli riconosciuti al socio non amministratore degli altri tipi di società di persone e che, coerentemente, limita la responsabilità patrimoniale del socio accomandante al rischio di perdita della quota conferita, non può essere ritenuta esente da un sospetto di incostituzionalità una normativa fiscale che – ignorando tutte queste differenze sostanziali – equipara, ai fini dell'imposta sul reddito, il socio accomandante agli altri soci delle società di persone.

1.2. Sotto altro profilo, nemmeno pare giustificata la differenziata disciplina fiscale, ai fini dell'imposta sul reddito, tra socio accomandante di società in accomandita semplice e socio di società a responsabilità limitata. A quest'ultimo infatti, anche qualora sia socio amministratore, non viene attribuito per trasparenza il reddito della società, a meno che non ci sia, a determinate condizioni, un'opzione in tal senso dello stesso contribuente (artt. 115 e 116 TUIR).

Ebbene, dopo la riforma del diritto societario del 2003 (d. legisl. 17.1.2003, n. 6), la società a responsabilità limitata è divenuta uno strumento flessibile in cui l'autonomia privata dei soci può regolamentare il rapporto societario in modo molto distante dal modello della società per azioni (prototipo della società di capitali) e molto più simile a quello di una società di persone. Si tratta del fenomeno descritto in dottrina come «ibridazione dei tipi».

Ma anche restando alla (novellata) disciplina legale della società a responsabilità

limitata, i poteri di controllo ivi attribuiti ai soci che non partecipano all'amministrazione sociale sono addirittura più invasivi di quelli attribuiti ai soci accomandanti della s.a.s. e simili a quelli attribuiti ai soci non amministratori della s.n.c. (art. 2476, comma 2: «I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione»).

Diviene in tal modo ancora più arduo giustificare con i poteri di controllo attribuiti al socio accomandante l'affermazione secondo cui tutti i soci delle società di persone «esercitano collettivamente un'attività economica» e sostenere, ad un tempo, che ciò non avviene, invece, nelle società a responsabilità limitata e, in particolare, in quelle a ristretta base sociale.

È noto che la giurisprudenza di legittimità avalla una presunzione semplice (*praesumptio hominis*) di distribuzione ai soci, in proporzione alle quote di ciascuno, del reddito prodotto dalla società di capitali a ristretta base sociale, con onere della prova contraria a carico del socio, ammesso a dimostrare di non avere percepito gli utili (da ultimo, Cass. n. 10679/2022). Il «limite della non arbitrarietà» delle scelte del legislatore fiscale ben potrebbe essere rispettato estendendo lo stesso «diritto vivente» anche al socio accomandante della società in accomandita semplice, che si trova, sotto questo profilo, in una posizione del tutto analoga (se non addirittura peggiore) rispetto a quella del socio della s.r.l. a ristretta base sociale. Il che conforta ulteriormente il prospettato sospetto di illegittimità dell'art. 5, comma 1, TUIR con riferimento al parametro costituzionale del principio di uguaglianza.

2) La capacità contributiva.

Una volta descritta in modo appropriato e realistico la situazione giuridica del socio accomandante nella società in accomandita semplice, l'attribuzione diretta a quel socio (della quota parte) del reddito della società si espone al sospetto di incostituzionalità anche sotto il parametro della «capacità contributiva» di cui all'art. 53, comma 1, Cost. Infatti, ad un esame più attento della normativa civilistica, viene a mancare il fondamento giuridico della «immedesimazione ... fra società partecipata e socio» che è il necessario presupposto per attribuire al secondo la capacità contributiva connessa al reddito prodotto dalla prima.

Né pare che la norma di legge censurata possa trovare giustificazione in «esigenze di cautela fiscale in presenza di una possibilità di elusione d'imposta nel contesto delle società considerate dall'art. 5 del TUIR, stante il loro minore livello di formalizzazione e quindi l'assenza dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per la società

di capitali, anche quanto all'individuazione degli utili non distribuiti» (Corte cost. n. 201/2020). Infatti, la minore formalizzazione contabile e procedimentale delle società di persone potrebbe essere una difficoltà nell'accertamento del reddito d'impresa della società, non anche nell'accertamento della distribuzione ai soci degli utili, una volta accertato il reddito prodotto dalla società. Tanto più che, come si è appena ricordato, anche per le s.r.l. a ristretta base sociale la giurisprudenza di merito e di legittimità prescinde da prove formali e documentali per la dimostrazione della distribuzione degli utili ai soci.

In conclusione, dopo un più accurato esame della disciplina civilistica, viene messa in dubbio la legittimità del meccanismo per cui il legislatore tributario individua nel reddito prodotto dalla società in accomandita semplice, senza alcun'altra mediazione, una dimostrazione di capacità contributiva del socio accomandante «indipendentemente dalla percezione».

3) Il diritto di difesa.

Infine, dalla necessaria estraneità del socio accomandante alla gestione (e alla rappresentanza) della società in accomandita semplice discende anche un potenziale *vulnus* al diritto di difesa del socio di fronte alla pretesa tributaria dall'amministrazione finanziaria.

Ciò, non tanto sul piano formale, potendo il diritto di difesa del socio accomandante «pienamente esplicarsi contestando nel merito l'accertamento del reddito societario» in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento, il quale, proprio in quanto accerta un reddito e un'imposta direttamente in capo ai soci, deve essere notificato anche a ciascuno di loro, a prescindere dal ruolo svolto all'interno della società; quanto piuttosto sul piano sostanziale, non essendo previsto il coinvolgimento del socio accomandante nel contraddittorio procedimentale che precede l'emissione dell'avviso di accertamento e non potendo egli, per contestare l'accertamento, accedere direttamente alle carte sociali, dovendosi affidare alla collaborazione – non necessariamente attiva – dei soci accomandatari.

Pertanto, la possibilità in astratto di contestare il reddito accertato in capo alla società può risultare, in concreto, menomata per il socio accomandante, per l'assenza di contraddittorio con lui nella fase che precede l'emissione dell'accertamento e per la mancanza di conoscenza diretta delle vicende societarie. Menomazione che diviene

ricorrente non ha percepito il reddito accertato in capo alla società e l'Agenzia delle Entrate ha eccepito l'ininfluenza di tale fatto, alla luce dell'art. 5, comma 1, TUIR, sicché è evidente il requisito della rilevanza delle prospettate questioni di legittimità costituzionale nel presente processo.

P.Q.M.

visto l'art. 134 Cost.;

visti gli artt. 23 e seguenti della legge 11.3.1953, n° 87;

dichiara rilevanti e non manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale – con riferimento agli artt. 3, comma 1, 53, comma 1, e 24 comma 2, della Costituzione – dell'art. 5, comma 1, del d.P.R. 22.12.1986, n° 917 (Testo Unico delle Imposte Dirette), nella parte in cui attribuisce i redditi della società in accomandita semplice ai soci accomandanti «indipendentemente dalla percezione»;

dispone la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

sospende il presente giudizio fino all'esito del giudizio incidentale di costituzionalità;

ordina che, a cura della segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa, al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.

Udine, 15.5.2023.

(documento firmato digitalmente dal Presidente estensore)