

Corte Giustizia Trib. I grado sez. III - Udine, 02/11/2023, n. 244

Irpef – Società di persone – Tassazione per trasparenza – Socio accomandante – Questione di legittimità costituzionale – Principio di uguaglianza – Principio di capacità contributiva – Diritto di difesa.

È rimessa alla Corte Costituzionale questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui prevede che il reddito prodotto dalla società in accomandita semplice sia imputato per trasparenza ai soci accomandanti pro quota indipendentemente dalla sua effettiva percezione. Tale previsione appare in possibile contrasto con gli artt. 3, comma 1, 53, comma 1, e 24, comma 2, della Costituzione per la doppia disparità di trattamento fiscale subita dal socio accomandante in relazione, da un lato, agli altri soci delle società di persone e, dall'altro, ai soci delle società a responsabilità limitata, per la mancanza di corrispondenza all'effettiva capacità contributiva e per la potenziale compromissione del diritto di difesa, considerati i limitati poteri di controllo del socio accomandante nella gestione societaria.

(Omissis)

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

Il caso e le questioni

La ricorrente, persona fisica e socia accomandante della (omissis) S.a.s., ha impugnato l'avviso di accertamento di maggiori imposte dirette dovute per l'anno 2016 notificato dalle 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 evidenzia 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 perso-

ne 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 resistenza 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. Pertan-

to, 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, Cas t.), 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.lgs. 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.

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.

(*Omissis*)

Sulla legittimità costituzionale dell'imputazione per trasparenza nei confronti dei soci accomandanti: è tutta una questione di poteri.

SOMMARIO: 1. Un nuovo “convitato di pietra” nel registro delle ordinanze della Corte costituzionale. – 2. L'ordinanza n. 53/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine. – 3. I precedenti rilevanti della Corte costituzionale in tema. – 4. Ragioni fondative e motivi effimeri per giustificare il meccanismo di imputazione per trasparenza nelle società di persone. – 5. Analisi sui peculiari poteri di controllo del socio accomandante. – 6. L'art. 3 e l'art. 53 Cost. nel vaglio di costituzionalità dei regimi impositivi: figli e figliastri. – 7. Considerazioni conclusive.

L'applicazione del regime di imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società di persone ai soci, indipendentemente dalla loro effettiva percezione, solleva una serie di interrogativi riguardo alla legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR, soprattutto nei casi in cui il reddito societario venga imputato al socio accomandante. La Corte costituzionale ha più volte affrontato i dubbi di incostituzionalità con riferimento al caso del socio accomandante, ma è rimasta costante nel sostenere la legittimità della disciplina fiscale, riducendo così fortemente qualsiasi dibattito in materia. Una recente ordinanza di rimessione alla Corte riapre la discussione alla luce dell'originale punto di vista individuato dal giudice rimettente per sostenere l'illegittimità del meccanismo di imputazione per trasparenza, permettendo di tornare sul punto per evidenziare le contraddizioni di un regime impositivo e delle motivazioni della Corte a supporto che non considerano adeguatamente le specificità e le peculiarità della figura del socio accomandante e dei poteri a lui riconosciuti.

The application of pass-through taxation for income produced by partnerships, even when partners have not actually received this income, raises several constitutional issues concerning the legitimacy of Article 5 of the Italian Consolidated Income Tax Act (TUIR), particularly in cases where partnership income is attributed to limited partners. The Italian Constitutional Court has consistently addressed and upheld the legitimacy of this tax regime in responses to challenges of unconstitutionality concerning limited partners, thereby significantly curtailing any debate on the matter. However, a recent referral order to the Court has reopened the discussion considering the new perspective identified by the referring judge to argue the illegitimacy of pass-through taxation. This has allowed a reconsideration of the issue to highlight the contradictions within the tax regime and the Court's supporting arguments, which fail to adequately account for the specificities and peculiarities of limited partners and the powers granted to them.

1. *Un nuovo “convitato di pietra” nel registro delle ordinanze della Corte costituzionale.* – Una recente ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale (1) offre l'opportunità di interrogarsi ancora una volta in merito alla legittimità costituzionale del regime di tassazione per trasparenza dei redditi delle società di persone in capo ai singoli soci «*indipendentemente dalla percezione*», soprattutto con riferimento alla sua applicazione nei confronti della figura del socio accomandante.

Con la sentenza del 21 luglio 2020, n. 201, la Corte costituzionale sembrava aver voluto mettere una volta per tutte fine ai dubbi sulla legittimità dell'art. 5, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (2), non lasciando spazio in futuro ad ulteriori ordinanze di rimessione in tema. In quell'occasione, infatti, il Giudice delle leggi aveva affermato – con riferimento al caso di un socio accomandante che denunciava la mancata percezione del reddito societario a lui imputato (3) – che la razionalità della disciplina di cui all'art. 5 del TUIR troverebbe il proprio fondamento nel fatto che nelle società di persone i soci «*esercitano collettivamente un'attività economica*» dietro lo «*schermo*» della società. In tal senso, il regime di imputazione per trasparenza dei redditi societari ai soci delle società di persone – incluso il socio accomandante – «*si riconnette quindi alla disciplina civilistica che attribuisce ad essi*

(1) Ordinanza emessa il 2 novembre 2023 dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine, iscritta al n. 53 del reg. ord. 2024 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 15, prima serie speciale, dell'anno 2024.

(2) Testo Unico delle Imposte sui Redditi o TUIR.

(3) Il caso verrà affrontato più diffusamente *infra* al paragrafo 3.

puntuali poteri di controllo», in quanto ad essi è riconosciuto un onere e un potere di controllo, di cui agli artt. 2261 e 2320 c.c. «*che, da un lato, li pone giuridicamente in grado di avere piena conoscenza dell'indicato incremento patrimoniale e, dall'altro, rende irrilevante, a questi fini, la distinzione tra soci amministratori e non amministratori*». Tali elementi sarebbero sufficienti a ritenere che «*il socio già si trova in una relazione con il reddito societario prodotto*» per cui può essere considerato “possessore” del reddito imputato per trasparenza, secondo quanto richiesto dall'art. 1 TUIR.

Probabilmente i giudici della Consulta proveranno uno stupore analogo a quello di Don Giovanni nel ritrovarsi faccia a faccia con il “convitato di pietra” quando saranno chiamati a pronunciarsi sulle tre questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine ancora una volta in relazione all'art. 5 del TUIR.

«*Don Giovanni! a cenar teco / m'invitasti, e son venuto*»: così, negli ultimi istanti dell'opera, irrompe in scena la statua animata del Commendatore tra un Leporello tremante e un Don Giovanni sfacciato che decide di affrontare lo spirito di colui che, per proteggere la figlia dal tentato stupro, era rimasto ucciso in duello proprio per mano del libertino. Il Signore di Siviglia era morto nella prima scena dell'opera, ma ora lo si ritrova proprio lì, nello stupore generale, sotto forma di “convitato di pietra”, accettare l'invito beffardo di Don Giovanni a cenare insieme, cogliendo, così, l'occasione per chiedergli di pentirsi dei gravi delitti di cui si era macchiato, prima che le fiamme lo inghiottiscano definitivamente.

Ciononostante, l'ordinanza di rimessione si basa su considerazioni originali, che pongono l'accento del problema da una particolare angolazione effettivamente trascurata – o forse aggirata – nelle motivazioni dei precedenti casi simili. Sotto questa prospettiva, si apre nuovamente il dibattito sul regime di imputazione per trasparenza – soprattutto con riferimento alla figura del socio accomandante – onde interrogarsi criticamente sulla disciplina tributaria alla luce dei limiti costituzionali e così valutare i margini per un possibile *revirement* della Corte.

2. *L'ordinanza n. 53/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine.* – I fatti di causa, così come presentati dal giudice *a quo*, sono elementari, al limite del didascalico per quanto riguarda i possibili aspetti patologici dell'applicazione della disciplina in esame. La ricorrente del caso di specie, persona fisica e socia accomandante di una società in accomandita semplice, ha deciso di impugnare l'avviso di accertamento notificatole per

maggiori imposte dirette dovute in forza del presunto maggior reddito prodotto dalla s.a.s. La socia nega, infatti, di aver mai percepito alcun reddito prodotto dalla società e, a sostegno della propria posizione, evidenzia che socio accomandatario della s.a.s. sia il marito ormai separato, con il quale avrebbe rotto qualunque tipo di rapporto da parecchi anni e, pertanto, non sarebbe stata da allora al corrente dell'attività economica dallo stesso svolta.

L'Ufficio si è costituito in giudizio, limitandosi a ribadire quanto disposto dall'art. 5, comma 1, TUIR, il quale stabilisce in maniera inequivocabile che il reddito delle società di persone sia imputato a ciascun socio, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla loro effettiva percezione. Conseguenza necessaria di tale disposizione è l'assoluta irrilevanza della mancata percezione del reddito prodotto dalla società di persone da parte del singolo socio per contestare l'avviso di accertamento – come quello impugnato – in cui si imputino al socio maggiori redditi accertati in capo alla società.

Il giudice *a quo* si interroga in merito alla legittimità costituzionale della disposizione applicabile al caso di specie nella sola parte in cui attribuisce i redditi della società in accomandita semplice ai soci accomandanti «*indipendentemente dalla percezione*». Pertanto, non dubita, in generale, della legittimità del regime di tassazione per trasparenza previsto dall'art. 5, comma 1, TUIR, ma decide di circoscrivere l'ambito critico di indagine al solo meccanismo di imputazione dei redditi prodotti dalle s.a.s. ai soci accomandanti che non abbiano effettivamente percepito alcun reddito. Secondo il giudice rimettente, questo rappresenterebbe l'elemento di novità della questione di legittimità sollevata rispetto ai precedenti in cui la Corte si è occupata di casi analoghi e su cui ora il Giudice delle leggi è chiamato a pronunciarsi: pur ricordando che i casi da cui avevano avuto origine i precedenti giudizi di legittimità coinvolgevano anche soci accomandanti, la Corte di merito sottolinea che la Corte costituzionale ha sempre affrontato la questione «*indistintamente dal punto di vista del trattamento dei soci delle società di persone*» e, in particolare, dei soci non amministratori, senza focalizzare l'attenzione sulla «*particolare situazione del socio accomandante*».

Nell'ordinanza di rimessione in oggetto la presunta illegittimità costituzionale è sollevata con riguardo al principio di uguaglianza formale (art. 3, comma 1, Cost.), al principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e al diritto di difesa (art. 24, comma 2, Cost.).

Con riferimento all'art. 3, comma 1, Cost., si censura la «*doppia disparità di trattamento che subisce il socio accomandante*», la cui posizione, ai fini

dell'imposta sui redditi, risulta, da un lato, equiparata a quella dei soci illimitatamente responsabili e, dall'altro, differenziata rispetto a quella dei soci di società a responsabilità limitata. Per il giudice rimettente la distinzione tra società di capitali e società di persone «*non describe una decisiva linea di confine tra precise, compiute e contrapposte discipline normative*» ed è necessario valutare la disciplina in concreto applicabile alle singole figure (4). In tal senso, la visione monolitica della Corte costituzionale in tema di società di persone – che tratta indistintamente soci non amministratori e soci accomandanti sull'assunto della piena omogeneità tra categorie – trascurerebbe le «*sostanziali differenze di disciplina*» tra i vari sottotipi di società sotto il profilo dei differenti poteri di controllo attribuibili ai primi e ai secondi (5). Pertanto, sarebbe irragionevole equiparare, ai fini dell'imposta sui redditi, il socio accomandante agli altri soci delle società di persone.

In aggiunta, il giudice *a quo* ritiene irragionevole l'attuale normativa fiscale anche sotto il profilo del trattamento differenziato, ai fini dell'imposta sui redditi, tra socio accomandante e socio di s.r.l., dal momento che il

(4) A tal fine, la Corte udinese richiama il fenomeno della c.d. “evaporazione del concetto di personalità giuridica”, per cui la distinzione tra persone giuridiche e gli altri enti collettivi privi della personalità giuridica, ma comunque riconosciuti come autonomi soggetti di diritto, va ricercata non tanto nel ricondurre un ente all'una o all'altra categoria, quanto nella concreta disciplina applicabile caso per caso. In tal senso, il giudice rimettente ricorda alcuni esempi in cui la stessa giurisprudenza di legittimità ha, di fatto, aderito a tale impostazione, risolvendo questioni sottoposte alla sua attenzione «*prescindendo dalla sussistenza o meno della personalità giuridica*»: Cass. civ., sez. I, 22 marzo 2018, n. 7139, in tema di validità della fideiussione prestata dal socio illimitatamente responsabile di una società di persone per le obbligazioni sociali; Cass. civ., sez. I, 15 gennaio 2009, n. 816, in tema di legittimazione passiva della società di persone per la domanda di liquidazione della quota del socio receduto; Cass. civ., sez. V, 17 gennaio 2002, n. 442, in tema di esclusione della legittimazione del socio a impugnare, in proprio, una sentenza pronunciata nei confronti della società di persone.

(5) In particolare, si puntualizza, in primo luogo, come solo i soci delle società semplici e delle società in nome collettivo abbiano diritto di avere notizia in qualsiasi momento dello svolgimento degli affari sociali (art. 2261 c.c.), mentre i soci accomandanti «*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.). In secondo luogo, viene sottolineato come solo per i soci accomandanti valga il divieto legale di ingerirsi nell'amministrazione della società, cui è ricollegato il beneficio della responsabilità limitata per le obbligazioni sociali (art. 2320, comma 1, c.c.). Tale beneficio, invece, non può in alcun modo competere ai soci non amministratori delle s.n.c. (art. 2291 c.c.), mentre può essere riconosciuto, alle condizioni indicate nell'art. 2267 c.c., ai soci non amministratori delle società semplici, cui, tuttavia, è inibito l'esercizio di un'impresa commerciale (art. 2249, comma 1, c.c.).

primo si troverebbe «*in una posizione del tutto analoga (se non addirittura peggiore)*» a quella del secondo, cui, tuttavia, non viene di norma imputato per trasparenza il reddito prodotto dalla società, salvo che non si sia optato per tale regime ai sensi e alle condizioni previste dagli artt. 115 e 116 TUIR. Risulterebbe arduo, infatti, sostenere che la legittimità della tassazione per trasparenza trovi la sua giustificazione sull'assunto che solo nelle società di persone i soci «*esercitano collettivamente un'attività economica*», quando, fin dalla riforma del diritto societario ad opera del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, è ormai permesso ai soci di s.r.l. di modulare in modo flessibile il rapporto societario in modo anche distante dal modello della società per azioni e più simile a quello di una società di persone (6). Inoltre, sotto il profilo dei poteri di controllo, il giudice rimettente puntualizza come i poteri attribuiti ai soci delle s.r.l. che non partecipano all'amministrazione sociale (art. 2476, comma 2, c.c.) siano di fatto più invasivi di quelli attribuiti ai soci accomandanti (art. 2320 c.c.) e, anzi, del tutto simili a quelli attribuiti ai soci non amministratori delle s.n.c. (art. 2261 c.c.).

Ricordando, quindi, quell'orientamento di legittimità che stabilisce una presunzione semplice di distribuzione degli utili extra-bilancio ai soci della società di capitali a ristretta base sociale, in proporzione alle quote di ciascuno, salva la facoltà per il socio della dimostrazione di non aver percepito utili (7), il giudice *a quo* conclude la sua ricostruzione a sostegno della violazione dell'art. 3, comma 1, Cost., proponendo, in nome del «*limite della non arbitrarietà*» delle scelte del legislatore fiscale, di estendere l'applicazione di tale presunzione anche al socio accomandante.

Dopo aver ampiamente argomentato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, TUIR, sotto il profilo del principio di uguaglianza formale, il giudice rimettente passa ad analizzare le successive questioni relative alla presunta violazione del principio di capacità contributiva e del diritto di difesa.

Quanto alla presunta violazione del principio di capacità contributiva, il giudice *a quo* sottolinea come, alla luce di una più attenta ricostruzione della disciplina civilistica delle s.a.s., nella relazione tra socio accomandante e società mancherebbe il fondamento giuridico dell'immedesimazione esistente tra società e singolo socio, che – secondo la Corte costituzionale – dovrebbe rappre-

(6) Il giudice rimettente fa riferimento al fenomeno della c.d. "ibridazione dei tipi".

(7) Il giudice *a quo* cita, a titolo esemplificativo, Cass. civ., sez. V, 4 aprile 2022, n. 10679.

sentare il necessario presupposto per legittimare la diretta imputazione del reddito prodotto dalla prima al secondo. Inoltre, il giudice rimettente dubita che la legittimità di una tale disciplina possa trovare fondamento in «*esigenze di cautela fiscale*» (8) in ragione del minore livello di formalizzazione delle società di persone e dell'assenza di rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale, in quanto tali caratteristiche strutturali possono sì costituire un elemento di difficoltà nell'accertamento del reddito d'impresa della società, ma non tanto nell'accertamento della distribuzione degli utili ai singoli soci, una volta che il reddito societario è stato accertato. Sotto tale prospettiva, la Corte udinese – molto probabilmente per accentuare ulteriormente l'analogia – ricorda che, in relazione alle società di capitali a ristretta base sociale, la stessa giurisprudenza prevalente ammette la presunzione di distribuzione del reddito prodotto dalla s.r.l. ai soci senza la necessità di allegare prove formali e documentali.

Infine, quanto ai profili di illegittimità in relazione all'art. 24, comma 2, Cost., il giudice rimettente sostiene il potenziale *vulnus* al diritto di difesa del socio accomandante in forza del suo mancato coinvolgimento nel contraddittorio procedimentale nella fase antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento e di una conoscenza delle vicende societarie comunque sempre filtrata e dipendente dalla collaborazione dei soci accomandatari.

3. I precedenti rilevanti della Corte costituzionale in tema. – La questione oggetto dell'ordinanza di rimessione non è tema nuovo per la Corte costituzionale, che anzi già in più occasioni si è confrontata con la disciplina della tassazione per trasparenza, di cui all'art. 5 del TUIR, proprio con riferimento alla particolare situazione del socio accomandante, senza, tuttavia, mai accogliere le censure di incostituzionalità via via sollevate in relazione ad aspetti problematici – se non patologici – di tale regime di tassazione.

Interrogarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR in relazione alla posizione dei soci accomandanti non rappresenta certo solo un esercizio intellettuale, in rapporto a situazioni rare ed episodiche, in quanto, se è vero che, anno dopo anno, il numero di s.a.s. sta progressivamente diminuendo (9) – in linea con la continua riduzione del numero complessivo di società

(8) C. cost., 21 luglio 2020, n. 201.

(9) Secondo le statistiche sulle dichiarazioni fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, le dichiarazioni ai fini IRPEF delle s.a.s. pervenute nel 2021, relative all'anno di imposta 2020, sono 284.902, quelle pervenute nel 2022, relative all'anno di imposta 2021, sono 279.362 (-1,94%) e quelle pervenute nel 2023, relative all'anno di imposta 2022, sono 273.030

di persone (10) – a fronte, invece, di un aumento del numero di s.r.l. (11), le dichiarazioni fiscali delle s.a.s. rappresentano, comunque, poco meno del 40% del numero totale delle dichiarazioni delle società di persone pervenute (12).

Ad ogni modo, ripercorrere la giurisprudenza della Consulta in tema permette non solo di ricordare i passaggi logici per cui il Giudice delle leggi ha salvato l'art. 5 del TUIR dai passati tentativi volti a dichiararne l'incostituzionalità, ma anche e soprattutto di verificare il grado di originalità della questione di legittimità costituzionale, così come oggi formulata dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine.

In primo luogo, con l'ordinanza del 26 gennaio 1998, n. 5 (13) – e in termini simili nell'ordinanza di pochi mesi dopo del 9 marzo 1998, n. 55 (14) – la Corte costituzionale si è occupata della questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 5 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (15), per violazione degli artt. 53 e 24 Cost., in considerazione del fatto che al socio accomandante venisse imputato per trasparenza il reddito prodotto dalla società, nonostante gli fosse negata la legittimazione passiva nei giudizi relativi al reddito della società ai fini ILOR e, per l'effetto, la possibilità di provare che il reddito sociale a lui imputato fosse inferiore a quello accertato nei confronti della società (16). In

(-2,27%).

(10) Secondo le statistiche sulle dichiarazioni fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, le dichiarazioni ai fini IRPEF delle società di persone pervenute nel 2021, relative all'anno di imposta 2020, sono 723.337, quelle pervenute nel 2022, relative all'anno di imposta 2021, sono 707.802 (-2,25%) e quelle pervenute nel 2023, relative all'anno di imposta 2022, sono 690.432 (-2,45%).

(11) Secondo le statistiche sulle dichiarazioni fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, le dichiarazioni ai fini IRES delle s.r.l. pervenute nel 2021, relative all'anno di imposta 2020, sono 1.358.152, quelle pervenute nel 2022, relative all'anno di imposta 2021, sono 1.401.862 (+3,22%) e quelle pervenute nel 2023, relative all'anno di imposta 2022, sono 1.430.548 (+2,05%).

(12) Secondo le statistiche sulle dichiarazioni fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, le dichiarazioni ai fini IRPEF delle s.a.s. pervenute nel 2021, relative all'anno di imposta 2020, rappresentano il 39,39% delle dichiarazioni delle società di persone, quelle pervenute nel 2022, relative all'anno di imposta 2021, rappresentano il 39,47% e quelle pervenute nel 2023, relative all'anno di imposta 2022, rappresentano il 39,54%.

(13) Presidente: Renato Granata; redattore: Annibale Marini.

(14) Presidente: Renato Granata; redattore: Annibale Marini.

(15) Il testo dell'art. 5 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, è del tutto analogo a quello dell'oggi vigente art. 5 del TUIR.

(16) Ordinanza emessa il 5 dicembre 1995 dalla Commissione tributaria di secondo grado di Venezia, iscritta al n. 1290 del reg. ord. 1996 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 49, prima serie speciale, dell'anno 1996.

quella sede, la Corte aveva dichiarato la manifesta infondatezza della questione – senza spendersi in lunghe ed elaborate considerazioni sul punto – sull’assunto che un’eventuale dichiarazione di incostituzionalità della norma censurata per violazione del diritto di difesa «*potrebbe affermarsi soltanto qualora fosse preclusa al socio accomandante ogni tutela giurisdizionale dei suoi diritti*». La Consulta aveva, dapprima, richiamato la sentenza del 10 aprile 1989, n. 184 (17), per ricordare che tutte le norme che prevedono responsabilità di soggetti dell’ordinamento, che non escludano espressamente la possibilità di agire in giudizio, debbono essere interpretate nel senso che al soggetto onerato sia, ad ogni modo, data la possibilità di avvalersi della tutela giurisdizionale di cui all’art. 24 Cost. come diritto inviolabile. Pertanto, alla luce di un’interpretazione costituzionalmente orientata, la Corte aveva stabilito la facoltà del socio accomandante di contestare sempre, anche nel merito, l’accertamento del suo reddito di partecipazione, malgrado l’intervenuta definitività dell’accertamento del reddito societario ai fini ILOR e nonostante egli fosse privo di legittimazione processuale in tale sede.

Tale questione, nei termini in cui allora venne sollevata, oggi è senz’altro superata, in quanto, a partire dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione del 4 giugno 2008, n. 14815, la giurisprudenza di legittimità è ormai costante nell’affermare, proprio in forza del meccanismo di imputazione per trasparenza, di cui all’art. 5 del TUIR, e di una lettura costituzionalmente orientata della disciplina, il litisconsorzio necessario tra società di persone e rispettivi soci in caso di ricorso tributario proposto avverso anche un solo avviso di rettifica da uno dei soci o dalla società, al fine di consentire, con pienezza di contraddittorio, la verifica in concreto del presupposto impositivo, salvo il caso di questioni personali.

In secondo luogo, con l’ordinanza del 21 febbraio 2001, n. 53 (18), la Corte costituzionale si è nuovamente trovata ad affrontare un caso relativo al regime di tassazione per trasparenza per i soci accomandanti, con l’unica minima differenza che questa volta la norma oggetto del giudizio fosse proprio l’art. 5 del TUIR e che, nel caso di specie, il socio accomandante denunciasse di non aver mai percepito alcun reddito (19).

(17) Presidente: Francesco Saja; redattore: Vincenzo Caianiello.

(18) Presidente: Cesare Ruperto; redattore: Annibale Marini.

(19) Ordinanza emessa il 10 marzo 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, iscritta al n. 590 del reg. ord. 2000 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 43, prima serie speciale, dell’anno 2000.

Nello specifico, la Commissione tributaria provinciale di Chieti si trovava ad affrontare il caso di un socio accomandante, che aveva promosso un giudizio volto all'annullamento dell'avviso di accertamento in rettifica dei redditi prodotto dalla società e a lui imputati ai sensi dell'art. 5 TUIR, adducendo il fatto che tali redditi erano stati sottratti dagli amministratori della società mediante atti illeciti e, di conseguenza, il reddito imputato al socio accomandante avrebbe dovuto essere considerato meramente fittizio. La Corte rimettente dubitava della legittimità costituzionale della norma *«nella parte in cui assoggetta i soci di una società in accomandita semplice ad imposizione tributaria per la quota loro spettante del reddito accertato della società, anche nel caso in cui esso non sia stato da costoro conseguito in quanto illecitamente sottratto dagli amministratori»*. In particolare, per il giudice *a quo* il meccanismo di imputazione per trasparenza avrebbe comportato una violazione (i) dell'art. 3 Cost. per la disparità di trattamento tra i soci di società di persone, i quali sono soggetti ad imposizione, pur senza aver conseguito alcun reddito, e altri soggetti egualmente privi di reddito, che, invece, ne sono esclusi, (ii) dell'art. 24 Cost. per l'impossibilità del socio di dimostrare in giudizio di non aver conseguito alcun reddito, con lesione del diritto alla prova in giudizio e (iii) dell'art. 53 Cost. per la sottoposizione ad imposizione di un contribuente non percettore di reddito.

Sebbene il caso di specie da cui originava il giudizio evidenziasse le conseguenze inique del regime di tassazione per trasparenza portato alle sue estreme conseguenze, dove il socio accomandante non aveva percepito il reddito a lui imputato per trasparenza a causa della condotta illecita di sottrazione ad opera dei soci accomandatari, la Corte costituzionale ha anche in questa sede dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR, liquidando i dubbi del giudice rimettente in poche ed essenziali righe di motivazione, sullo stile delle ordinanze nn. 5 e 55 del 1998, con cui, peraltro, l'ordinanza n. 53/2001 condivide lo stesso giudice redattore.

La Corte ricorda, quasi parafrasando la norma, che la disposizione di cui all'art. 5 TUIR è *«volta a realizzare, attraverso l'imputazione ai soci del reddito societario indipendentemente dalla sua effettiva percezione, la immedesimazione – nell'ambito delle società di persone, nei limiti della quota di partecipazione e agli specifici fini tributari – fra società partecipata e socio»*.

La premessa su cui si basano i dubbi di incostituzionalità della Corte rimettente, secondo cui il reddito sottratto e, comunque, imputato al socio accomandante dovrebbe ritenersi fittizio, sarebbe erronea, in quanto la sua sottrazione non incide sul momento genetico della sua produzione e – anzi –

ne presuppone logicamente l'esistenza. Per il Giudice delle leggi il regime di imputazione per trasparenza è del tutto indifferente alla sottrazione del reddito societario da parte dei soci accomandatari, trattandosi di «*vicenda interna alla società*». Indipendentemente dalla prova della sottrazione del reddito societario ad opera degli amministratori, il socio accomandante continua a vedersi imputato il reddito proporzionalmente alla sua quota di partecipazione e a risponderne all'Amministrazione finanziaria in forza dell'immedesimazione esistente fra società e socio. Poi, come ricorda la Corte stessa, «*resta, ovviamente, salva la responsabilità degli amministratori per il danno derivante ai soci dalla sottrazione del reddito societario*». Come per dire: socio accomandante, paga prima le imposte, poi te la vedrai con i tuoi soci, che, del resto, ti sei scelto tu per intraprendere insieme un'attività economica.

Se nelle ordinanze nn. 5/1998 e 53/2001 la Corte costituzionale ha in poche righe stroncato le aspettative dei giudici *a quibus* volte a cercare di censurare una disciplina fiscale che, nei casi concreti portati alla loro attenzione, risultava iniqua, solo con la sentenza del 21 luglio 2020, n. 201 (20), il Giudice costituzionale ha affrontato il tema in maniera più attenta e diffusa, forse anche in considerazione dei solleciti più accurati del giudice rimettente (21).

La Commissione tributaria provinciale di Genova aveva sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR in due ordinanze distinte, ma di analogo tenore, in relazione a due giudizi instaurati dal medesimo socio accomandante avverso due avvisi di accertamento relativi a due periodi di imposta successivi, aventi sempre ad oggetto il reddito societario a lui imputato per trasparenza (22). Anche in questo caso, il contribuente denunciava di non aver percepito alcun reddito derivante dalla partecipazione societaria, aggiungendo, inoltre, di non aver mai ricevuto informazioni circa l'andamento della gestione della s.a.s. e di essere, quindi, stato costretto a fare domanda e

(20) Presidente: Mario Rosario Morelli; redattore: Luca Antonini.

(21) Cfr., per un'analisi più approfondita della sentenza, *ex multis*, L. CASTALDI, *La Corte Costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale*, in *Giur. cost.*, 2020, 5, 2328 ss.; M. MARTELLA, *Legittima la tassazione in capo ai soci dei redditi (dichiarati ed accertati) delle società di persone anche se non percepiti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2020, 882 ss.; F. RASI, *La definitiva assoluzione della tassazione "indipendentemente dalla percezione" nell'art. 5 t.u.i.r.?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 641 ss.

(22) Ordinanze emesse il 22 gennaio 2019 dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, iscritte, rispettivamente, al n. 148 del reg. ord. 2019 e al n. 39 del reg. ord. 2020 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale n. 40, prima serie speciale, dell'anno 2019 e n. 20, prima serie speciale, dell'anno 2020.

aver ottenuto dal Tribunale di Chiavari un provvedimento d'urgenza, ai sensi dell'art. 700 c.p.c., per ordinare al socio accomandatario di esibire i libri contabili e la documentazione fiscale relativa ai suoi rapporti con gli istituti di credito. Le premesse in fatto per una declaratoria di incostituzionalità parevano promettenti.

La Corte genovese dubitava, pertanto, della legittimità costituzionale del regime di tassazione per trasparenza non in quanto di per sé incostituzionale, ma limitatamente alla circostanza per cui «*l'imputazione del reddito in capo ai soci avvenga a prescindere dall'effettiva percezione degli utili, soprattutto nel caso del socio accomandante che non dispone di fatto delle informazioni sull'andamento della società*». Nello specifico, il giudice rimettente lamentava la possibile violazione di plurime disposizioni costituzionali: (i) dell'art. 3, comma 1, Cost. per la disparità di trattamento tra i soci delle società di persone, i quali sono assoggettati all'IRPEF pur non avendo conseguito alcun reddito, e tutti gli altri soggetti egualmente privi di reddito, che, invece, ne sono esclusi; (ii) dell'art. 24, comma 2, Cost. per l'impossibilità del socio non percettore di reddito di dimostrare in giudizio di non aver conseguito alcun reddito – sulla falsariga delle argomentazioni della Corte teatina –, nonché per l'effetto che un tale regime di tassazione comporterebbe, ossia «*un inammissibile solve et repete imponendo al socio di pagare sempre e comunque il tributo senza possibilità di proporre difese, per poi consentirgli di recuperare – forse e comunque poi – quanto versato*», che discriminerebbe tra individui in grado di pagare immediatamente l'imposta e poi sostenere i costi del giudizio nei confronti dei soci amministratori, da un lato, e persone economicamente deboli, dall'altro; (iii) dell'art. 53, comma 1, Cost. in quanto la nozione di “possesso” del reddito di cui all'art. 1 TUIR come presupposto dell'IRPEF consisterebbe nella «*materiale disponibilità di fruirne*» ovvero nella «*capacità di disporre*», mentre il meccanismo di imputazione per trasparenza sarebbe «*in aperta violazione del principio di capacità contributiva*»; (iv) dell'art. 113, comma 2, Cost. per l'esclusione della tutela giurisdizionale ai soci di società di persone non percettori di reddito da partecipazione in rapporto, in particolare, agli accertamenti effettuati nei confronti delle società di persone.

Nella sentenza n. 201/2020 la Corte abbandona lo stile asciutto e laconico delle precedenti decisioni di manifesta infondatezza in tema. Probabilmente, il cambio stilistico deriva anche dal fatto che della scrittura del provvedimento si sia occupato un nuovo giudice redattore.

Tuttavia, pur spendendo decisamente più inchiostro o, comunque, byte, anche in questo caso la Corte liquida i dubbi sollevati dal giudice rimettente

come se la soluzione fosse palese, se non addirittura scontata. Lungo tutta la sentenza n. 201/2020 la Corte pare ripiegata su sé stessa, più attenta a ribadire principi assodati che regolano il meccanismo di imputazione per trasparenza e che, di fatto, trovano concordi sia la giurisprudenza sia la dottrina, piuttosto che andare al cuore della questione dell'imputazione dei redditi per trasparenza in un caso – come quello di specie – dove un socio non solo allegava di non aver percepito alcun reddito, ma aveva adeguatamente provato e dimostrato che la mancata percezione di reddito non fosse in alcun modo a lui imputabile, ma, al contrario, fosse dovuta al comportamento antagonista e non collaborativo dei soci amministratori. In tal senso, la dottrina più attenta ha affermato che, dalla lettura delle motivazioni della sentenza n. 201/2020, «[l]a sensazione è dunque quella di un generale *déjà vu*» (23).

Al contempo, risulta opportuno soffermarsi sui passaggi argomentativi della decisione proprio perché tra le righe di un ragionamento apparentemente piatto e inconfutabile è possibile individuare alcune pieghe su cui già ha fatto leva la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine e che possono far propendere, questa volta, per una declaratoria di incostituzionalità dell'art. 5 del TUIR.

Dopo aver ricordato come funziona il regime di tassazione per trasparenza, caratterizzato, in particolare, dalla rilevanza ai fini tributari della sola produzione del reddito da parte della società e dall'irrelevanza dell'effettiva percezione degli utili da parte dei soci, la Corte costituzionale ha voluto esplicitare a chiare lettere i compiti che tale meccanismo sarebbe chiamato ad assolvere, sempre e comunque riconducili all'interesse fiscale dello Stato alla percezione dei tributi di cui all'art. 53 Cost.: da un lato, le esigenze di cautela fiscale, giustificate da una possibilità di elusione d'imposta da parte delle società di persone «*stante il loro minore livello di formalizzazione e quindi l'assenza dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali, anche quanto all'individuazione degli utili non distribuiti*»; dall'altro, le esigenze di semplificazione per evitare la doppia imposizione «*con riguardo a soggetti, i soci delle suddette società, che esplicano i loro poteri in modo diretto e sono a queste legati da un particolare vincolo di natura personale*».

A ciò aggiunge quanto affermato dalla giurisprudenza prevalente di legittimità in materia, andando a ritroso e finendo per citare due sentenze della

(23) L. CASTALDI, *La Corte Costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale*, cit., 2329.

Suprema Corte dei primi anni '90 (24), di cui fa propri i principi di diritto espressi: la diretta imputazione al socio del reddito da partecipazione «è la conseguenza logica immediata del principio accolto dal legislatore tributario di “immedesimazione” esistente tra società a base personale e singoli soci che la compongono», il quale costituisce «espressione della giuridica irrilevanza della soggettività delle società di persone in campo tributario», in quanto l'Amministrazione finanziaria considera le società di persone «come uno schermo dietro il quale operano i soci con i particolari poteri di direzione, di controllo e di gestione anche se non sono amministratori».

Sotto questa stessa prospettiva, il regime di imputazione per trasparenza dei redditi societari ai soci delle società di persone si giustifica alla luce della disciplina civilistica che attribuisce anche ai soci non amministratori – incluso il socio accomandante – puntuali poteri di controllo, secondo quanto disposto dagli artt. 2261 e 2320 c.c. Dal momento che anche i soci non amministratori sono giuridicamente in grado di avere piena conoscenza dei redditi prodotti dalla società, risulta irrilevante qualsiasi distinzione tra soci amministratori e non amministratori con l'effetto di poter individuare proprio nei poteri di controllo il pilastro su cui fondare quella particolare relazione tra socio e reddito prodotto dalla società idonea ad integrare la nozione di “possesso”, di cui all'art. 1 TUIR, quale presupposto impositivo assunto dal legislatore tributario ad indice di capacità contributiva. Ed è proprio sui poteri di controllo che cerca di fare leva il giudice rimettente nell'ordinanza n. 53/2024 per fondare l'incostituzionalità dell'art. 5 del TUIR.

Fatte queste premesse di ordine generale sul regime di tassazione per trasparenza, la Corte costituzionale ne trae le proprie conseguenze, dichiarando non fondate le questioni di legittimità costituzionale in relazione a tutti i parametri invocati. In breve, non sussisterebbe alcuna violazione del principio di capacità contributiva, in quanto, alla luce della nozione generale di “possesso dei redditi”, di cui all'art. 1 TUIR, il meccanismo di imputazione per trasparenza non costituirebbe una contraddizione, ma «particolare manifestazione di questo in riferimento a una specifica fattispecie». Quanto al principio di uguaglianza formale, non sarebbe ravvisabile alcuna disparità di trattamento tra i soci di società di persone e altri soggetti egualmente privi di reddito, giacché il socio cui siano imputati per trasparenza i redditi prodotti dalla società non può considerarsi un soggetto “pri-

(24) La Corte cita, in particolare, Cass. civ., sez. I, 2 marzo 1992, n. 2514, e Cass. civ., sez. unite, 8 gennaio 1993, n. 125.

vo di reddito” alla luce delle considerazioni sopra esposte. In relazione alla presunta violazione del diritto di difesa, esclusa la riconducibilità del meccanismo di imputazione per trasparenza alla nozione di “*solve et repete*” e precisato che tale regime di imputazione non rappresenta una “presunzione” di distribuzione degli utili, ma al massimo una tipizzazione legale, la Corte, forte dei suoi due precedenti in tema e della giurisprudenza della Corte di cassazione sul litisconsorzio necessario tra società e soci per la rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società e dei soci, si limita a ribadire che tale diritto può sempre esercitarsi «*contestando nel merito l'accertamento del reddito societario (ordinanza n. 5/1998) o la propria qualità di socio, senza che ciò precluda l'accertamento, ad altri fini, della «responsabilità degli amministratori per il danno derivante ai soci» (ordinanza n. 53/2001)*». Infine, quanto ai dubbi sull'art. 113, comma 2, Cost., vengono richiamate le stesse ragioni esposte per ritenere infondate le questioni relative all'art. 3, comma 1, e all'art. 24, comma 2, Cost.

4. *Ragioni fondative e motivi effimeri per giustificare il meccanismo di imputazione per trasparenza nelle società di persone.* – Prima di scendere nel dettaglio dell'analisi sulla fondatezza dei dubbi di incostituzionalità sollevati dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine, appare opportuno ricordare, in via preliminare, non solo che il meccanismo di imputazione dei redditi prodotti dalle società di persone in capo ai soci, proporzionalmente alla loro quota e indipendentemente dalla percezione, non costituisce l'unica alternativa possibile per tassare i redditi prodotti dalle società di persone, ma anche che il differente regime fiscale dei redditi prodotti dalle società di persone, da un lato, e delle società di capitali, dall'altro, non rappresenta un dogma del diritto tributario, ma è chiaramente frutto di una precisa scelta del legislatore tributario in materia, che, come tale, risulta opinabile. L'opzione legislativa di imputare il reddito all'ente collettivo, ai singoli soci o ad entrambi si fonda, quindi, su un giudizio di valore rimesso a valutazioni sull'opportunità di individuare nell'organizzazione o nell'individuo il centro di riferibilità delle fattispecie giuridiche rilevanti (25).

In tal senso, ai fini della valutazione di legittimità di imputare i redditi societari alla società oppure ai singoli soci, non è determinante il fatto che per il

(25) Cfr., per un approfondimento sul tema, *ex plurimis*, P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996; più recentemente, ID., *Principio di trasparenza e soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone*,

diritto commerciale una società abbia o meno personalità giuridica. In effetti, non solo – come correttamente ricordato nell’ordinanza di rimessione – la giurisprudenza è ormai salda nell’affermare che le società di persone, pur sfornite di personalità giuridica formale, rappresentano un autonomo centro di interessi e di imputazioni, dotato di una propria sostanziale soggettività giuridica distinta da quella dei soci, ma anche e soprattutto è ben possibile che, per una stessa fattispecie, il legislatore assuma come centro di imputazione l’organizzazione per un determinato contesto giuridico e l’individuo per un altro ancora. Ecco che allora il c.d. problema della soggettività *«perde i caratteri della ipostasi normativa o del monolite concettuale per trasformarsi in una sorta di “costellazione” di soluzioni normative, variabili e mutevoli, in ragione del giudizio di diritto formulato dal legislatore nel quadro di riferimento»* (26). Quanto al diritto tributario, il centro di imputazione prescelto è generalmente strumentale al prelievo fiscale e, quindi, prima è necessario identificare il presupposto impositivo e solo dopo il soggetto cui collegare il presupposto, che può, quindi, ragionevolmente essere tanto la società, quanto i singoli soci.

Ripercorrendo brevemente l’evoluzione della disciplina fiscale in tema di utili societari, è possibile notare come la biforcazione netta tra trattamento riservato, da una parte, alle società di persone e, dall’altra, alle società di capitali si consumi solo con l’approvazione del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e poi del TUIR, e che, quindi, la scelta di imputare i redditi societari per trasparenza nelle società di persone è frutto di ragioni di tecnica fiscale e non sta nella “natura delle cose”.

Nel quadro della disciplina dell’imposta complementare sul reddito, l’art. 3 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062, ricomprendeva ai fini della determinazione del reddito imponibile complessivo gli utili societari, senza distinzione tra società di persone e società di capitali, *«in confronto dei percipienti per essere colpiti di imposta al nome della persone che ne ha la disponibilità»*. Tuttavia, il concetto di “percezione” per i soci delle società di persone destava già non pochi dubbi e la giurisprudenza aveva finito per riconoscere una presunzione *iuris tantum* in relazione al reddito prodotto dalle società di persone, che, in considerazione delle peculiarità delle società di persone nell’organiz-

in *Giur. comm.*, 2021, 48, 4, 677 ss., e *Id.*, *La soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone: alcune riflessioni sui rapporti tra disciplina tributaria e codice civile*, in *Riv. it. scienze giur.*, 2022, 507 ss.

(26) P. BORIA, *La soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone: alcune riflessioni sui rapporti tra disciplina tributaria e codice civile*, cit., 525.

zazione e nei rapporti interni tra soci, veniva imputato ai soci nell'esercizio in cui era stato prodotto e proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili (27).

Con l'approvazione del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (28), la formulazione dell'art. 135 TUID 1958 sembrava aver sancito il definitivo spartiacque tra redditi prodotti dalle società di persone e dalle società di capitali: i primi tassati secondo il criterio di produzione (29), mentre i secondi secondo il criterio di percezione (30). Ciononostante, la giurisprudenza optò per un'interpretazione dell'art. 135 TUID 1958 in linea con quella dell'art. 3 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062, sull'assunto che il legislatore del 1958 si sarebbe limitato solo a codificare la presunzione *iuris tantum* di percezione da parte dei soci dei redditi prodotti dalle società di persone (31).

Solo con l'art. 2, n. 3, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, con l'art. 5 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e, infine, con l'art. 5 del TUIR la disciplina tributaria degli utili societari "si sdoppia" a seconda della tipologia di società. Oggi, quindi, i redditi prodotti dalle società di persone non sono imputati ai soci in ragione di una "presunzione" di distribuzione degli utili ai soci, ma in forza della "connotazione strutturale dell'ente ai fini tributari", o semmai di una "tipizzazione legale", che troverebbe il suo fondamento nella scelta del legislatore tributario di marginalizzare e ridimensionare il ruolo dell'organizzazione sociale e, al contrario, ritenere preminente quello degli individui, i quali, per l'appunto, «*esercitano collettivamente un'attività economica*» dietro lo «*schermo*» della società (32).

Da ciò consegue che oggi non può affatto parlarsi di "presunzione" – ancorché assoluta – di distribuzione degli utili, come invece talvolta sostenuto,

(27) Cfr., *ex multis*, Comm. Centr., 8 marzo 1937, n. 98532, in *Giur. Imp. dir.*, 1938, 87; Comm. Centr., 18 luglio 1945, n. 77797, in *Giur. Imp. dir.*, 1945, n. 36.

(28) Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 o TUID 1958.

(29) Art. 135, comma 2, lett. c), TUID 1958: «*i redditi derivanti da partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice in misura pari all'ammontare dei redditi netti della società proporzionalmente alla quota per la quale il contribuente ha diritto di partecipare agli utili della società stessa*».

(30) Art. 135, comma 2, lett. d), TUID 1958: «*i redditi derivanti da partecipazioni in società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e cooperative in misura pari all'ammontare degli utili a qualunque titolo o in qualsiasi forma percepiti dal contribuente*».

(31) Cfr., *ex plurimis*, Comm. Centr., 8 luglio 1964, n. 69521, in *Le imp. dir. erar.*, 1964, 1362.

(32) C. cost., 21 luglio 2020, n. 201, cit.

anche recentemente, da una giurisprudenza, perfino di legittimità, poco rigorosa (33). Analogamente, risulta ardita – o, *rectius*, *contra legem* – un'interpretazione secondo cui non solo l'art. 5 TUIR implicherebbe una presunzione legale di effettiva percezione di utili, ma che tale presunzione «*non solo non pare granitica, ma il socio può certamente vincerla in sede di giudizio*», allegando elementi idonei ad «*interrompere quel nesso di imputazione presuntiva con la società*» (34).

Si suole giustificare il meccanismo di imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società di persone in virtù del particolare vincolo *intuitus personae*, solitamente di parentela o amicizia, che lega i soci nell'ambito di tali enti collettivi, nonché dall'assenza in capo alle società di persone di rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale, che, invece, sarebbero imposti dalla disciplina delle società di capitali. Sostanzialmente, il fondamento per cui i redditi delle società di persone vengono imputati ai soci indipendentemente dalla percezione si dovrebbe individuare in quell'esigenza di cautela fiscale, volta ad evitare quanto possibile schemi di elusione, cui anche la sentenza n. 201/2020 fa esplicito riferimento e che la Corte costituzionale ricollega all'interesse fiscale alla riscossione delle imposte. In aggiunta, l'imputazione per trasparenza sarebbe funzionale a collegate esigenze di semplificazione della tassazione dei redditi prodotti nell'ambito del rapporto sociale, in un contesto dove il reddito societario è solitamente fungibile con il reddito

(33) Cfr., a titolo esemplificativo, Cass. civ., sez. V, 26 maggio 2021, n. 14563: «*La trasparenza delle società di persone costituisce una sorta di presunzione legale di percezione degli utili, che il socio deve evidenziare nella propria dichiarazione. Pertanto, l'eventuale accertamento di un maggiore reddito in capo alla società comporta il diretto trasferimento del rischio fiscale in capo ai soci che, proporzionalmente e per presunzione di legge, sono titolari di tali redditi a prescindere dalla percezione degli stessi. [...] Si è, dunque, in presenza di una presunzione legale di percezione degli utili*»; Cass. civ., sez. V, 19 luglio 2021, n. 20598: «*il reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone costituisce, ai fini dell'IRPEF, reddito proprio del contribuente, al quale è imputato sulla base di presunzione di effettiva percezione*».

(34) Cfr. Commissione tributaria provinciale di Brescia, sez. IV, 22 gennaio 2021, n. 33, in cui il giudice ha annullato l'atto impositivo nei confronti del socio accomandante per il maggior reddito societario accertato, che non risultava dalla documentazione contabile, dal momento che lo stesso avrebbe «*fornito elementi certi di prova volti a dimostrare di aver abbandonato ogni attività sociale in epoca anteriore a quella nella quale si sarebbero maturati gli utili extrabilancio contestati*», quali il trasferimento a più di mille chilometri dalla sede sociale, nonché il tentativo di cedere la propria quota, che manifesterebbero un «*comportamento irragionevole in colui che pretende di svolgere un ruolo attivo all'interno della società o comunque di colui che accetta la percezione di utili extrabilancio conseguiti dagli altri soci*».

individuale dei soci nel far fronte anche ai propri bisogni personali e, così, il momento “ufficiale” di distribuzione degli utili può anche essere omesso. In tal senso, la tassazione in capo al socio permette anche di evitare una ingiusta doppia imposizione economica, in quanto i redditi prodotti concorreranno alla formazione del reddito complessivo imponibile del socio ai fini delle imposte dirette nell’anno di imposta di produzione, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia stato accantonato oppure sia stato distribuito, anche in un successivo periodo imposta.

Tuttavia, tali considerazioni ben potrebbero essere applicate anche alle società di capitali a ristretta base azionaria, che sono spesso caratterizzate da particolari vincoli di natura personale tra i soci e in cui, alla luce della florida giurisprudenza di merito e di legittimità in tema, la distribuzione dei c.d. utili extra-bilancio non rappresenta affatto un evento eccezionale, malgrado una disciplina civilistica che regge le società di capitali effettivamente differente rispetto a quella delle società di persone.

Ciononostante, mentre ai soci delle società di persone il reddito societario viene sempre imputato per trasparenza indipendentemente dalla percezione ai sensi dell’art. 5 TUIR, ai soci delle società di capitali di piccole dimensioni l’imputazione dei redditi per trasparenza rappresenta solo un regime opzionale, previsto dagli artt. 115 e 116 TUIR, cui i soci possono accedere solo a seguito di dichiarazione espressa all’Amministrazione finanziaria, alla luce di proprie valutazioni di opportunità, in cui, solitamente, gioca la volontà di rimuovere la doppia imposizione sugli utili societari che discende dal regime fiscale applicato alle società di capitali.

Quanto agli utili prodotti dalle società di capitali a ristretta base azionaria, che non risultano dalla contabilità, ma vengono accertati dall’Amministrazione finanziaria per via induttiva ed extracontabile, la giurisprudenza è ormai costante nel ritenere operante una presunzione relativa di distribuzione ai soci del maggior reddito societario accertato “occulto”, salva la facoltà del contribuente di fornire la prova contraria del fatto che i maggiori redditi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (35), oppure dimostrando la propria estraneità alla gestione e conduzione societa-

(35) Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI-V, 27 settembre 2016, n. 19013; Cass. civ., sez. V, 4 settembre 2020, n. 18383; Cass. civ., sez. V, 11 settembre 2020, n. 18854; Cass. civ., sez. V, 3 giugno 2021, n. 15393; Cass. civ., sez. V, 30 gennaio 2024, n. 2752.

ria (36). Tale presunzione risponderebbe ai requisiti di gravità, precisione e concordanza proprio in forza del numero ristretto di soci, che farebbe presumere un reciproco controllo dei soci sulla gestione sociale, una conoscenza effettiva sul suo andamento e, quindi, una certa complicità nell'aver occultato gli utili prodotti non dichiarati (37).

Malgrado tale presunzione rappresenti il più delle volte una vera e propria “prova diabolica”, in quanto avente ad oggetto un fatto negativo, con tutto ciò che ne consegue, essa implica sì l'attribuzione dell'utile distribuibile non risultante dalla contabilità direttamente ai soci, saltando lo schermo societario, ma solo a patto che il socio non sia in grado di dimostrare la sua estraneità alla conduzione sociale o un impiego alternativo del maggior reddito accertato.

Si aggiunga, inoltre, che, alla luce del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130 (38), è stato auspicato da autorevole dottrina (39) e già sostenuto da alcuni corti di merito (40) che, nell'ipotesi di accertamenti nei confronti di

(36) Cfr., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 27 settembre 2018, n. 23247; Cass. civ., sez. VI, 9 luglio 2018, n. 18042; Cass. civ., sez. V, 26 settembre 2022, n. 28048; Cass. civ., sez. V, 16 maggio 2023, n. 13379.

(37) Cfr., per una recente analisi critica dell'orientamento giurisprudenziale in questione, *ex multis*, F. RASI, *L'inarrestabile “lotta” della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2022, 632 ss.; R. SCHIAVOLIN, *La giurisprudenza sulla distribuzione presunta di utili nelle società di capitali a base ristretta si allontana sempre di più dai dati normativi*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 4, 1244 ss.

(38) Art. 7, comma 5-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

(39) Cfr., *ex plurimis*, A. MARCHESELLI, *La farmacia dei sani, laboratorio di igiene giuridica, Episodio 4, Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2022, 1059 ss.

(40) Cfr., *ex multis*, Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, sez. XV, 24 agosto 2023, n. 2969; Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Siracusa, sez. IV, 6 dicembre 2023, n. 3211; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, sez. distaccata di Taranto, sez. XXVIII, 2 gennaio 2024, n. 3; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, sez. XXV, 9 gennaio 2024, n. 66; Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia, sez. I, 14 febbraio 2024, n. 50; Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Bari, sez. III, 26 febbraio 2024, n. 414.

società a ristretta base sociale, spetterebbe ormai all'Ufficio l'onere di dimostrare sia l'avvenuta distribuzione dei maggiori utili accertati da parte della società sia l'avvenuta percezione da parte dei soci – soprattutto ove gli utili non corrispondano a disponibilità liquide della società –, pena l'annullamento dell'atto impositivo. In sostanza, secondo una tale interpretazione, nell'ipotesi di s.r.l. a base azionaria ristretta, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe più limitarsi a presumere la distribuzione dei maggiori utili extra-bilancio solo sulla base di una base sociale ristretta al fine di legittimare una loro imputazione “per trasparenza”, in quanto la ristrettezza della base societaria potrebbe far presumere solo la conoscibilità degli affari sociali e il controllo delle attività posto in essere, mentre gli utili extracontabili accertati in capo alla società costituirebbero sì il presupposto per l'accertamento della percezione di una somma *pro quota* da parte dei soci, ma non per una presunzione di distribuzione degli stessi. Ne consegue che la base sociale ristretta costituisce, dunque, un mero indizio liberamente apprezzabile dal giudice in relazione ad altri elementi, quali indagini bancari, incrementi patrimoniali, operazioni finanziarie o spese significative, ma non può essere elemento idoneo ad invertire l'onere della prova in capo al contribuente, non trattandosi di presunzione legale.

Sebbene, ad oggi, tale impostazione risulti non essere condivisa dalla Suprema Corte, che, invece, pare più propensa a limitare la portata innovativa della nuova disposizione (41), i dubbi sull'applicazione di una tale presunzione giurisprudenziale, dal carattere “onnivoro”, paiono, comunque, essere condivisi dal legislatore, che nell'art. 17, comma 1, lett. h), n. 4, della legge delega per la riforma fiscale del 9 agosto 2023, n. 111, tra i «*principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'attività di accertamento*», invita il legislatore delegato ad «*assicurare la certezza del diritto tributario*» attraverso «*la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del red-*

(41) Cfr. Cass. civ., sez. V, 27 ottobre 2022, n. 31878, confermata da Cass. civ., sez. V, 8 maggio 2024, n. 12575, che proprio in un caso di accertamento di maggiori utili extracontabili in capo ad una società di capitali a ristretta base partecipativa ha riaffermato l'operabilità della presunzione giurisprudenziale di distribuzione tra i soci con conseguente inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente: «*In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della L. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*».

dito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci».

Anche rimanendo fermi sulla persistente applicazione della presunzione giurisprudenziale di distribuzione degli utili extra-bilancio, appare, comunque, evidente come l'ordinamento risponda a quella manifestata esigenza di cautela fiscale contro i rischi di elusione d'imposta, che possono effettivamente verificarsi con più frequenza in tutte le piccole realtà societarie, con soluzioni ad intensità modulata: mentre per le società di capitali la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili lascia intatta la facoltà del socio, estraneo alla gestione societaria, di non vedersi imputato un utile che non ha mai percepito, per le società di persone l'attribuzione del reddito societario ai singoli soci opera in automatico, senza che il socio abbia alcuna possibilità di provare la mancata percezione della quota di reddito a lui attribuibile o la sua estraneità alla gestione della società, che giustifichi l'impossibilità di aver percepito il reddito di sua spettanza.

Ne consegue che il differente trattamento fiscale riservato ai soci delle società di persone e a quelli delle società di capitali a ristretta base sociale non può certo fondarsi sull'esclusiva sussistenza solo nelle prime di un particolare vincolo di natura strettamente personale tra soci, oppure sul maggior rischio di elusione fiscale, né, tantomeno, sull'assenza della personalità giuridica.

A riguardo, l'elemento innovativo della sentenza n. 201/2020 è espresso dal fatto che la Corte affermi a chiare lettere che «[l]'imputazione reddituale "per trasparenza" delle società di persone, anche avuto riguardo al caso di soci non amministratori (e, in particolare, anche nel caso dell'accordante), si riconnette quindi alla disciplina civilistica che attribuisce ad essi puntuali poteri di controllo», la quale «concorre così a giustificare – dal punto di vista fiscale – la diretta imputazione del risultato economico prodotto dalla società al socio indipendentemente dalla sua percezione dell'utile». Sono, quindi, i poteri di controllo e, in generale, il complesso delle regole relative all'organizzazione e al funzionamento dell'ente collettivo, a giustificare l'applicazione del regime di trasparenza fiscale, dal momento che i poteri attribuiti ai soci sono tali da ritenere che anche il socio non amministratore sia a conoscenza, pur se solo in astratto, dell'incremento patrimoniale in seno alla società e, quindi, di poter affermare che «il socio già si trova in una relazione con il reddito societario prodotto che appare idonea a integrare la peculiare nozione di

«*possesso*», indicato quale presupposto dell'IRPEF dall'art. 1 del TUIR e che costituisce l'indice di capacità contributiva assunto dal legislatore».

Tuttavia, sebbene la Corte costituzionale spenda molte righe sulla nozione di “possesso dei redditi” per dimostrare che il socio possiede il reddito ai sensi dell'art. 1 TUIR, l'applicazione del regime di trasparenza fiscale ai soci delle società di persone può trovare la sua giustificazione sistematica, oltre che in forza dei poteri di controllo attribuiti ai soci nei confronti della società, anche in connessione con il diritto all'utile di cui all'art. 2262 c.c., che, pur non essendo espressamente richiamato nel testo della decisione, può ritenersi implicito alla luce della struttura delle argomentazioni, nonché delle conclusioni cui la Corte è pervenuta (42). Sotto questa prospettiva, dal momento che l'art. 2262 c.c. subordina il diritto dei soci a percepire la propria quota di utili all'approvazione del bilancio o del rendiconto, la società non può mai dirsi “possessore” dei redditi prodotti, in quanto, nel momento in cui il reddito viene accertato, sorge il diritto dei soci alla distribuzione degli utili. In tal senso, troverebbe un fondamento ulteriore *a posteriori* quanto affermato nell'ordinanza n. 53/2001, in cui la Corte ha salvato l'art. 5 del TUIR proprio sull'assunto che il socio, vittima di sottrazione illecita del reddito di sua spettanza per mano degli amministratori, non si vede imputato un reddito fittizio, in violazione del principio di capacità contributiva, giacché la sottrazione presuppone l'esistenza del reddito prodotto e quindi la sua riferibilità ai soci, che non solo potranno agire contro gli amministratori per il danno derivante dalla sottrazione, ma che dispongono, proprio in forza dell'art. 2262 c.c., del diritto di credito all'utile realizzato, azionabile nei confronti della società, dei soci e dei loro creditori personali.

Poteri gestori, poteri di controllo e diritto all'utile rappresentano, quindi, i pilastri su cui si ritiene costituzionalmente legittima la connotazione strutturale delle società di persone ai fini tributari, in cui si esclude la soggettività passiva tributaria dell'ente e si elimina lo schermo societario al fine di imputare il reddito prodotto dall'organismo collettivo ai soci, senza che quest'ultimi possano in alcun modo escludere la tassazione. Così, se l'uomo è condannato ad essere libero per il solo fatto di esistere, il socio delle società di persone è condannato a pagare l'IRPEF sul reddito prodotto dalla società, proporzionalmente alla sua quota e indipendentemente dalla percezione, per il solo fatto

(42) Cfr., in questo senso, F. RASI, *La definitiva assoluzione della tassazione “indipendentemente dalla percezione” nell'art. 5 t.u.i.r.?*, cit., 652 ss.

di aver deciso di entrare in società: questo è sufficiente per impedire al socio di dimostrare all'Amministrazione finanziaria l'impossibilità di conseguire *in concreto* la quota di reddito societario prodotto.

Tutto ciò manifesta quell'approccio perseguito da tempo dal legislatore in vari settori e qui condiviso dal Giudice delle leggi che, nel valorizzare l'interesse fiscale dello Stato alla percezione dei tributi rispetto all'interesse individuale del contribuente ad una giusta imposizione correlata alla sua capacità contributiva, riconosce e impone ai contribuenti specifici e sempre più rigorosi obblighi di controllo al fine di ridurre possibili fenomeni evasivi o elusivi altrui e, in caso di omesso controllo, pone a loro carico conseguenze di natura para-sanzionatoria, che dovrebbero indurre gli stessi, in chiave preventivo-dissuasiva, ad evitare quanto più possibile di abdicare all'esercizio dei poteri loro riconosciuti e concorrere a quell'operazione di controllo diffuso loro delegato (43).

Tuttavia, seguendo il ragionamento della Corte costituzionale nella sentenza n. 201/2020, se nelle società di persone il meccanismo di imputazione dei redditi societari costituisce una "tipizzazione legale", allora *«tipizzazioni, qualificazioni, valutazioni legali come quelle suindicate possono bensì essere censurate sotto il profilo della mancanza di ragionevolezza, contestandosi che esse trovino rispondenza nella situazione socio-economica in riferimento alla quale sono formulate ai fini perseguiti dalla legge, o che esse, o le misure sulla base di esse adottate, siano congrue rispetto a tali fini»* (44).

Tornando, dunque, al caso sottoposto dall'ordinanza n. 53/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Udine, quella "connotazione strutturale dell'ente ai fini tributari", che giustifica l'imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società di persone, trova specifica e analoga rispondenza anche con riguardo alla situazione socio-economica che caratterizza i soci accomandanti nelle s.a.s., oltre a costituire una misura congrua rispetto ai fini perseguiti dalla legge? Nello specifico, in forza della ricostruzione effettuata dalla Corte costituzionale per ritenere costituzionalmente legittimo il meccanismo di imputazione di cui all'art. 5 TUIR, è ragionevole imputare il reddito prodotto dalla s.a.s. ai soci accomandanti, indipendentemente dall'ef-

(43) Cfr., più diffusamente, L. CASTALDI, *La Corte Costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale*, cit., 2333.

(44) C. cost., 18 marzo 1991, n. 131, richiamata da C. cost., 21 luglio 2020, n. 201, cit.

fettiva percezione, alla luce dei poteri di controllo loro attribuiti dalla disciplina civilistica e che essi sono in grado di esercitare?

5. *Analisi sui peculiari poteri di controllo del socio accomandante.* – L'analisi sui poteri di controllo attribuiti ai soci accomandanti dalla normativa civilistica è nodale ai fini di stabilire la fondatezza o meno della questione di legittimità costituzionale posta dalla Corte udinese con riferimento all'art. 3, comma 1, Cost., in quanto permette di verificare la ragionevolezza di una disciplina fiscale che accumuna i soci accomandanti a tutti i soci delle società di persone e, al contempo, prevede un trattamento distinto rispetto a quello previsto per i soci delle società di capitale. In pratica, ove la disciplina civilistica attribuisse ai soci accomandanti poteri di controllo essenzialmente diversi da quelli esercitabili dai soci – amministratori e non – nelle altre società di persone e, anzi, poteri analoghi a quelli dei soci nelle società di capitali, il regime di imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalla s.a.s. ai soci accomandanti, indipendente dalla percezione, non solo sarebbe censurabile sotto il profilo della ragionevolezza, in quanto «a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale» (45), ma, soprattutto, si interromperebbe quella relazione particolare tra soci accomandanti e reddito societario necessaria per ritenere sussistente l'immedesimazione degli uni rispetto alla s.a.s., che rappresenta il fondamento giuridico dell'imputazione per trasparenza nelle società di persone.

In primo luogo, risulta opportuno ricordare che, fino all'apparizione dei primi prototipi delle società per azioni nel XVII secolo, la società in accomandita ha rappresentato l'unico strumento utilizzabile per l'esercizio collettivo di un'attività economica in cui dall'assunzione della veste di socio non derivasse necessariamente l'assunzione della responsabilità personale e illimitata per le attività svolte in forma collettiva (46). Sotto questa prospettiva, l'apparizione della figura del socio accomandante ha permesso di saldare «l'alliance de l'in-

(45) Cfr., *ex multis*, C. cost., 22 giugno 1972, n. 120.

(46) Cfr., per una ricostruzione in chiave storica, *ex plurimis*, G. COTTINO, *Introduzione al Trattato. Il diritto commerciale tra antichità, Medioevo e tempo presente: una riflessione critica*, in G. COTTINO - G. BONFANTE, *L'imprenditore*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino, vol. I, Padova, 2001, 3 ss.; G. MIGNONE, *Le regole dei mercanti: introduzione al diritto commerciale*, in *Quaderni del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Torino*, 2022.

dustrie et du capital» per superare, da un lato, il divieto canonico dell'usura e, dall'altro, la regola sociale che proibiva ai nobili di esercitare il commercio, consentendo, in questo modo, la mobilitazione dei capitali oziosi in mano alle classi nobiliari verso i traffici mercantili.

La s.a.s. si caratterizza, dunque, per la compresenza e la commistione di connotati personalistici e capitalistici, che si riflettono nella coesistenza istituzionale delle due distinte categorie di soci: il socio imprenditore, ossia l'accomandatario, cui è affidata la gestione e l'amministrazione dell'attività sociale e che risponde personalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e il socio capitalista, ossia l'accomandante, che gode della limitazione di responsabilità, nei limiti della quota conferita, che subisce il correlato divieto di ingerenza nell'amministrazione della società e cui sono riconosciuti specifici poteri di controllo sulla gestione di esclusiva competenza degli accomandatari (47).

Come esplicitato dalla giurisprudenza di legittimità, la *ratio* sottesa al divieto di immistione, di cui all'art. 2320, comma 1, c.c., è da individuarsi «*non solo nell'interesse dei soci (a che la gestione della società sia affidata a chi, in quanto esposto a illimitato rischio, offra idonea garanzia di oculata gestione) e non solo nell'interesse dei creditori (indotti a fare affidamento sul personale coinvolgimento del socio che agisca per la società), ma anche e soprattutto nell'interesse a un responsabile esercizio dell'attività d'impresa, in vista di una più generale esigenza del sistema economico*», che la disciplina civilistica tutela «*mediante l'istituzione di una necessaria correlazione – o per così dire, di una corrispettività – tra potere economico e rischio economico, del quale impedisce l'elusione che potrebbe verificarsi attraverso l'utilizzazione distorta della duplicità di categorie di soci che contraddistingue l'accomandita*» (48).

Pertanto, il divieto di immistione nei confronti dei soci accomandanti – pena la perdita del beneficio della limitazione di responsabilità o, anche, l'esclusione dalla s.a.s. – troverebbe fondamento non solo nel principio di necessaria correlazione fra esercizio del potere gestorio e regime di responsabilità

(47) Cfr., per un'analisi attenta della disciplina della società in accomandita semplice, *ex multis*, G. COTTINO, *Le società di persone*, Bologna, 2019; G. GARELIO, *Società in accomandita semplice. Artt. 2313-2324 c.c.*, in *Commentario del Codice Civile e codici collegati Scialoja-Branca-Galgano*, 2023; P. MONTALENTI, *Il socio accomandante*, in *Quaderni giur. comm.*, Milano, 1985.

(48) Cass. civ., sez. I, 6 giugno 2000, n. 7554.

illimitata e solidale («*keine Herrschaft ohne Haftung*»), nonché nell'obiettivo di tutelare i terzi creditori, che sarebbero tenuti a dimostrare il compimento anche di un solo atto gestorio da parte dell'accomandante per invocare la sua responsabilità illimitata nei loro confronti, ma anche nell'interesse pubblico ad un responsabile esercizio dell'impresa.

Posto che, quindi, i poteri esercitati dal socio accomandante non possono mai essere tali da trasmodare in un'ingerenza proibita nell'amministrazione sociale, è, tuttavia, pacifico che nel nostro ordinamento venga riconosciuto a tutti i soci non amministratori un potere di cooperazione alla gestione sociale, la cui intensità è indubbiamente variabile a seconda del tipo societario, ma che viene assicurato anche nelle stesse società di capitali, dove i soci approvano il bilancio, nominano e revocano gli amministratori, o, ancora, deliberano sugli atti di gestione sottoposti all'assemblea dagli amministratori o riservati alla sua competenza dall'atto costitutivo, senza che tali attività costituiscano ingerenze anomale nell'amministrazione della società.

In tal senso, la disciplina civilistica – e, nello specifico, l'art. 2320 c.c. – riconosce al socio accomandante determinati poteri volti a proteggere il suo interesse a vedersi assicurata l'integrità dei capitali investiti e la loro produttività. In primo luogo, l'art. 2320, comma 1, c.c., nel sancire il divieto di immistione del socio accomandante nell'amministrazione societaria, ammette, tuttavia, la possibilità di conferire al socio capitalista procura speciale per compiere specifici atti di amministrazione o concludere singoli affari in nome della società. In secondo luogo, il comma 2 dell'art. 2320 c.c. riconosce la possibilità di inserire nell'atto costitutivo la facoltà per il socio accomandante di dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni, nonché di compiere atti di ispezione e di sorveglianza. Infine, l'art. 2320, comma 3, c.c. sancisce il diritto del socio accomandante 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. Ciononostante, l'ampiezza e la portata dei poteri attribuiti al socio accomandante dovrebbero sempre essere interpretate alla luce del divieto di immistione, che è intimamente collegato alla figura del socio accomandante, in quanto i poteri di cui all'art. 2320 c.c. «*non potrebbero infatti in alcun modo costituire altrettanti cavalli di Troia per recuperare attributi gestori per essi tassativamente esclusi*» (49).

(49) G. COTTINO, *Le società di persone*, cit., 232.

Se, ai sensi dell'art. 2318, comma 2, c.c., il socio accomandante è un socio non amministratore (50), sorge naturale la domanda in merito al rapporto esistente tra poteri attribuiti specificatamente al socio accomandante dall'art. 2320 c.c. e poteri di controllo riconosciuti, in generale, ai soci non amministratori delle società semplici dall'art. 2261 c.c. (51) e, in forza del richiamo degli artt. 2293 (52) e 2315 (53) all'art. 2261 c.c., ai soci non amministratori delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice.

Per senza pretesa di completezza, secondo autorevole dottrina (54), l'art. 2261 c.c. cristallizzerebbe il nucleo dei diritti inderogabili applicabile a tutti i soci non amministratori – quindi, anche gli accomandanti – per cui, nella s.a.s., il legislatore avrebbe introdotto una nozione di collaborazione alla gestione autonoma rispetto agli altri tipi di società di persone, secondo quanto disposto dall'art. 2320 c.c., affinché sia precluso all'accomandante di intervenire in una posizione di pariteticità o di sovraordinazione rispetto all'accomandatario, ma che sarebbe, comunque, paragonabile a quanto riconosciuto a tutti i soci non amministratori dall'art. 2261 c.c. Sotto questa prospettiva, il comma 3 dell'art. 2320 consacrerrebbe i diritti di informazione e consultazione *ivi* previsti a limite minimo e inderogabile dei poteri di controllo riservati all'accomandante, mentre il comma 2 legittimerebbe un controllo ampio di legalità e, persino, di merito sull'operato degli amministratori quale limite massimo dei poteri di controllo. Al contempo, sarebbero riconosciuti all'accomandante anche i diritti di informazione e consultazione, anche in corso di gestione, salvo patto contrario, previsti dall'art. 2261 c.c. e operanti in forza del richiamo di cui all'art. 2315 c.c.

(50) Art. 2318, comma 2, c.c.: «L'amministrazione della società può essere conferita soltanto a soci accomandatari».

(51) Art. 2261 c.c.: «I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti. Se il compimento degli affari sociali dura oltre un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, salvo che il contratto stabilisca un termine diverso».

(52) Art. 2293 c.c.: «La società in nome collettivo è regolata dalle norme di questo capo e, in quanto queste non dispongano, dalle norme del capo precedente».

(53) Art. 2315 c.c.: «Alla società in accomandita semplice si applicano le disposizioni relative alla società in nome collettivo, in quanto siano compatibili con le norme seguenti».

(54) P. MONTALENTI, *Il socio accomandante*, cit.

La Corte costituzionale pare condividere una tale impostazione nel momento in cui, per due volte nel corso della sentenza n. 201/2020, afferma che il potere e il corrispondente onere del socio accomandante di controllare l'attività sociale discendono dagli artt. 2261 e 2320 c.c. Da questa premessa maggiore discendono, in effetti, le conseguenze logiche del sillogismo della Corte per cui i puntuali poteri di controllo, attribuiti indistintamente ai soci non amministratori delle società semplici, delle s.n.c. e delle s.a.s., giustificano l'imputazione reddituale per trasparenza, in quanto tali poteri pongono giuridicamente anche i soci non amministratori in grado di avere conoscenza del reddito societario prodotto e rendono irrilevante, ai fini tributari, la distinzione tra soci amministratori e non amministratori.

Tuttavia, tale ricostruzione pare trascurare un punto fondamentale della disciplina in tema di s.a.s. (55). Se, infatti, è vero che la s.a.s. si caratterizza dalla compresenza di soci accomandatari e soci accomandanti, e che ai secondi è proibita l'amministrazione della società, questo non significa che tutti i soci accomandatari siano soci amministratori, o che la categoria dei soci non amministratori coincida necessariamente con quella dei soci accomandanti. Ai sensi dell'art. 2313, comma 1, c.c., il tratto distintivo dei soci accomandatari si ravvisa nella responsabilità solidale e illimitata per le obbligazioni sociali, ed è molto probabile che, in concreto, gli accomandatari desiderino gestire direttamente le sorti della società, proprio in ragione di una disciplina che gli impone una responsabilità così estesa.

Ciononostante, pur ricordando che, ai sensi dell'art. 2318, comma 2, c.c., l'amministrazione della società può essere conferita solo ai soci accomandatari, è ben possibile che esistano soci accomandatari sprovvisti dell'amministrazione della s.a.s. Ne consegue che, nell'ambito della s.a.s., dal punto di vista dell'amministrazione della società, potremmo individuare non due, ma tre categorie di soci: i soci accomandatari amministratori, i soci accomandatari non amministratori e i soci accomandanti. Sotto questa prospettiva, rispetto alla disciplina per società semplici e s.n.c., in cui l'intensità dei poteri riconosciuti al singolo socio varia solo in considerazione del fatto che si tratti di socio amministratore o socio non amministratore, per le s.a.s. la disciplina dei poteri non è duplice, bensì triplice. Così, al di là degli accomandatari amministratori, cui è demandata la gestione diretta della società, con tutto ciò che

(55) Cfr., per una ricostruzione alternativa a quella appena proposta, G. COTTINO, *Le società di persone*, cit.; G. GARESIO, *Società in accomandita semplice. Artt. 2313-2324 c.c.*, cit.

deriva quanto ai poteri gestori connessi a questa qualifica, all'accomandante sono riconosciuti i poteri di cui all'art. 2320 c.c., mentre all'accomandatario non amministratore i poteri di cui all'art. 2261 c.c., cui fa esplicito richiamo l'art. 2315 c.c.

In questo senso, nell'ambito della disciplina dei poteri dei soci, il rinvio dell'art. 2315 c.c. alle disposizioni relative alle s.n.c. non implicherebbe l'applicazione al socio accomandante, i cui poteri sono già espressamente delineati nell'art. 2320 c.c., anche delle norme relative ai poteri dei soci non amministratori, ma, più correttamente, il riconoscimento, pur nel silenzio della disciplina della s.a.s., dei poteri di controllo generalmente previsti per i soci non amministratori anche agli accomandatari non amministratori. A riguardo, la differente disciplina sui poteri di controllo degli accomandatari non amministratori, da un lato, e degli accomandanti, dall'altro, non solo troverebbe adeguato riscontro sistematico nell'impostazione del Codice, che decide di elaborare per i secondi una disciplina speciale *ad hoc*, sostitutiva di quella prevista dall'art. 2261 c.c., ma rifletterebbe anche una graduazione dei poteri in rapporto all'ampiezza di responsabilità riconosciuta alle varie tipologie di soci che possono coesistere nella s.a.s. e, quindi, in definitiva, ai diversi interessi in gioco perseguiti da ciascuna categoria. Saremmo, infatti, ciechi se non riconoscessimo la ragionevolezza di una disciplina che, in forza del richiamo dell'art. 2315 c.c. all'art. 2261 c.c., prevede che i soci accomandatari non amministratori possano esercitare poteri più incisivi e penetranti di controllo costante sull'operato dei soci accomandatari amministratori rispetto a quelli riconosciuti ai soci accomandanti, dal momento che solo i soci accomandatari non amministratori hanno l'interesse a non essere esposti, a causa dei comportamenti poco attenti e oculati dei soci amministratori, al rischio di rispondere personalmente per le obbligazioni sociali. Al contrario, i poteri di cui all'art. 2320 c.c. sono strettamente funzionali all'interesse proprio della categoria degli accomandanti a garantire l'integrità dell'investimento durante il corso del rapporto sociale e vederlo costantemente fruttifero per opera degli amministratori, senza che ci sia il rischio di rispondere della gestione rovinosa di questi ultimi, se non nel limite della quota conferita.

Indubbiamente, l'art. 2320, comma 2, c.c. contempla la possibilità di un controllo *a priori* di informazione su ciò che sta accadendo durante il corso della gestione sociale (56), ma tale controllo è possibile solo se espressamente

(56) Art. 2320, comma 2, c.c.: «I soci accomandanti possono [...], se l'atto costitutivo lo

previsto nell'atto costitutivo. In effetti, il nucleo essenziale e inscalfibile dei poteri di controllo riservati dalla legge ai soci accomandanti è costituito solo ed esclusivamente dal controllo *a posteriori*, al termine dell'esercizio, sulla resa dei conti e della verifica della loro correttezza (57), il quale, tuttavia, necessita della collaborazione attiva del socio accomandatario amministratore. In proposito, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la norma contenuta dall'art. 2320, comma 3, c.c. distingue tra il diritto di avere comunicazione annuale dei bilanci e il diritto di controllo del socio accomandante, dove il primo costituisce non solo un antecedente logico necessario, ma, più nello specifico, «*un adempimento doveroso*» che prescinde dalla necessità di una richiesta avanzata dal socio accomandante agli amministratori ed è determinato dalla «*esigenza di consentire all'accomandante l'esercizio del potere di controllo e di critica sull'operato del socio accomandatario e, in mancanza di impugnazione del bilancio da parte dell'accomandante, di ritenere consolidato l'esercizio*» (58). In questo senso, «*la mancata comunicazione non consente al socio accomandante l'esercizio effettivo del diritto di impugnativa giudiziale del bilancio e dunque il suo eventuale consolidamento in assenza di contestazioni*»: senza l'intervento – pur doveroso – degli amministratori nel comunicare il bilancio, i poteri di controllo dell'accomandante sull'operato degli amministratori rimangono virtuali e non possono, dunque, essere esercitati in modo effettivo, e questo è dovuto al fatto che il socio accomandante non esercita un controllo costante e in corso di gestione sull'operato degli amministratori, così come previsto dall'art. 2261 c.c.

Anche la disciplina specifica dettata dall'art. 2321 c.c. in rapporto agli utili riscossi dagli accomandanti conferma non solo la loro estraneità rispetto all'amministrazione sociale, ma ancora sia il differente trattamento loro riservato rispetto alla generale disciplina applicabile ai soci non amministratori, sia l'attribuzione di poteri di controllo sulla gestione della s.a.s. il cui esercizio effettivo dipende esclusivamente dagli amministratori. Nelle società di persone il diritto di ciascun socio alla percezione degli utili nasce, ai sensi dell'art.

consente, dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni e compiere atti di ispezione e di sorveglianza».

(57) Art. 2320, comma 3, c.c.: «*In ogni caso essi 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*».

(58) Cfr., recentemente, Cass. civ., sez. I, 5 settembre 2022, n. 26071.

2262 c.c., con l'approvazione del rendiconto (59). Nella s.a.s., salvo deroghe nell'atto costitutivo ai sensi del comma 2 dell'art. 2320 c.c., l'approvazione del bilancio spetta istituzionalmente ai soci accomandatari (60): sarebbe, infatti, superfluo prevedere, ai sensi dell'art. 2320, comma 3, il diritto dei soci accomandanti di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, ove fosse loro riconosciuto il diritto di approvare il bilancio.

Tuttavia, se in dottrina è stato anche ipotizzata l'approvazione da parte degli accomandanti (61), la Suprema Corte, pur senza spingersi a tanto, avrebbe, ad ogni modo, riconosciuto la necessaria approvazione tacita del bilancio da parte dei soci accomandanti, che si sostanzia nella sua mancata impugnazione a seguito dell'esercizio del potere di controllo e di presa visione del bilancio comunicato (62).

Ora, sebbene, come già evidenziato, l'approvazione tacita dipenda dalla preventiva comunicazione del bilancio, con tutto ciò che ne consegue, anche nell'ipotesi fisiologica in cui gli accomandanti abbiano ricevuto il rendiconto e la documentazione relativa, l'art. 2321 c.c. dispone che, se dal bilancio regolarmente approvato risultano utili, i soci accomandanti hanno diritto di riscuoterli e non sono tenuti a restituirli, se riscossi in buona fede (63). Ancora una volta il legislatore contempla una deroga al regime generale per i soci delle società di persone che trova fondamento nelle caratteristiche più intime dell'accomandante, il quale, privo di potere gestorio, ma soprattutto dotato di poteri di controllo limitati, si trova impossibilitato ad accertare, nella sua qualità, l'effettività degli utili che risultano dal bilancio senza la necessaria collaborazione degli amministratori. In tal senso, la disciplina civilistica tutela l'affidamento incolpevole del socio accomandante sull'effettività degli utili percepiti e, proprio in forza dei limitati poteri di verifica attribuiti dall'art. 2320 c.c., è ragionevole ritenere che non sussista in capo all'accomandante alcun obbligo di controllo al di fuori del perimetro di informazioni emergenti

(59) Art. 2262 c.c.: «*Salvo patto contrario ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto*».

(60) Cfr. Cass. civ., sez. I, 17 febbraio 1996, n. 1240.

(61) Cfr., *ex multis*, G. COTTINO, *Le società di persone*, cit., 260 ss.; P. MONTALENTI, *Il socio accomandante*, cit., 324 ss.

(62) Cfr. Cass. civ., sez. I, 5 settembre 2022, n. 26071.

(63) Art. 2321 c.c.: «*I soci accomandanti non sono tenuti alla restituzione degli utili riscossi in buona fede secondo il bilancio regolarmente approvato*».

dalla documentazione contabile condivisa dagli amministratori per ritenere operante il beneficio di cui all'art. 2321 c.c., che di per sé non impone espressamente né presuppone implicitamente un'attività di verifica che ne condizioni l'applicabilità (64).

Sotto questa prospettiva, non si spiega – se non alla luce della generalizzazione sopra denunciata in tema di poteri attribuiti all'accomandante, nonché dell'intento di addossare ai soci poteri e correlati oneri di controllo sempre più pregnanti in nome dell'interesse fiscale – quell'orientamento di legittimità per cui, in caso di rettifica ad opera dell'Amministrazione finanziaria da cui risulti un maggior reddito societario, non solo i redditi vengono imputati per trasparenza ai soci, ma viene automaticamente applicata anche al socio accomandante, che dichiara un reddito di partecipazione inferiore a quello risultante dalla rettifica, la sanzione per infedele dichiarazione, che *«non viene irrogata all'accomandante sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza»*, ma in ragione del fatto che gli *«è sempre consentito di verificare l'effettivo ammontare degli utili conseguiti»* e, quindi, *«nel suo caso, la colpa consiste nell'omesso od insufficiente esercizio del potere di controllo sull'esattezza dei bilanci della società, ai sensi dell'art. 2320 cod. civ., u. c.»* (65).

Alla luce di una ricostruzione puntuale della disciplina in tema s.a.s., emerge non solo che i poteri dei soci accomandanti siano ridotti rispetto a quelli riconosciuti, generalmente, ai soci non amministratori nelle società di persone, ma che l'esercizio di tali poteri risulta, comunque, condizionato all'attiva cooperazione degli amministratori nel mettere gli accomandanti nella posizione di servirsene in modo effettivo. Pertanto, costituisce una semplificazione o un'indebita generalizzazione sostenere che anche ai soci accomandanti è attribuito un potere *«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»* (66). È la stessa normativa civilistica a prevedere istituti derogatori volti a tutelare la posizione dell'accomandante, che risulta peculiare rispetto a quella delle altre tipologie di soci nelle società di persone proprio

(64) Cfr. G. COTTINO, *Le società di persone*, cit., 263 ss.; G. GARELIO, *Società in accomandita semplice. Artt. 2313-2324 c.c.*, cit., 176 ss.

(65) Cfr., recentemente, *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 22 febbraio 2024, n. 4712.

(66) C. cost., 21 luglio 2020, n. 201, cit.

perché è interessato a cooperare nella gestione sociale nei limiti della tutela dell'investimento effettuato. Ecco il motivo per cui la disciplina delineata dal legislatore è maggiormente affine a quella del socio non amministratore nelle società di capitali, con cui condivide il medesimo interesse a vedere il capitale investito ben amministrato e produttivo piuttosto che a esercitare collettivamente un'attività economica dietro lo «*schermo*» della società (67). Se è chiaro che la s.a.s rimane nettamente distinta dalla s.r.l., se si guarda all'essenza, «*sul piano finalistico e dei rischi che ne derivano, le somiglianze tra le due situazioni dell'accomandante e dell'azionista risparmiatore restano però evidenti*» (68). Di conseguenza, l'accomandante può configurarsi quale socio capitalistico, in analogia alla figura del socio di s.r.l., in ragione del beneficio della responsabilità limitata (art. 2313 c.c.), dell'irrepetibilità degli utili percepiti (art. 2321 c.c.), del regime circolatorio della sua partecipazione (art. 2322 c.c.) e del diritto di ricevere il bilancio.

Se si intende proseguire nell'analisi, come correttamente ricordato dal giudice *a quo* nell'ordinanza di rimessione che sarà in esame dinanzi alla Corte costituzionale, i poteri di controllo riconosciuti al socio di s.r.l. sono addirittura maggiormente affini a quelli previsti ai soci non amministratori nelle società di persone rispetto a quelli delineati dall'art. 2320 c.c. Nel confronto tra le previsioni contenute nell'art. 2261 c.c. e quelle di cui all'art. 2476, comma 2, c.c. si è parlato in dottrina di «*sostanziale sovrapponibilità, mutatis mutandis, tra le due disposizioni, il cui tenore letterale presenta molteplici consonanze*» (69). Se, infatti, prima del 2003 l'art. 2489, comma 1, c.c. si limitava a stabilire che, nelle società prive di collegio sindacale, il socio fosse titolare del «*diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali e di consultare i libri sociali*», il legislatore del 2003 ha deciso di prendere l'art. 2261 a modello per individuare i diritti di controllo dei soci di s.r.l., stabilendo al comma 2 dell'art. 2476 c.c. il «*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*», necessariamente ricollegato ai penetranti poteri sanzionatori ad essi attribuiti.

(67) C. cost., 21 luglio 2020, n. 201, cit.

(68) G. COTTINO, *Le società di persone*, cit., 223.

(69) G. GARELIO, *Società in accomandita semplice. Artt. 2313-2324 c.c.*, cit., 105.

Da ciò emerge, dunque, un cortocircuito nelle argomentazioni della sentenza n. 201/2020, dal momento che non solo i poteri dei soci accomandanti presentano un grado di intensità minore rispetto a quelli attribuiti, in generale, ai soci non amministratori nelle società di persone, ma i poteri di quest'ultimi risultano pressoché analoghi e del tutto comparabili a quelli riconosciuti ai soci non amministratori delle s.r.l.

6. L'art. 3 e l'art. 53 Cost. nel vaglio di costituzionalità dei regimi impositivi: figli e figliastri. – Dalla lettura dell'ordinanza non può non notarsi il diverso sforzo interpretativo impiegato dal giudice *a quo* nel motivare la prima questione di legittimità costituzionale relativa alla presunta violazione dell'art. 3, comma 1, Cost., da un lato, e le restanti due relative ai dubbi di incostituzionalità in rapporto all'art. 53, comma 1, e all'art. 24, comma 2, Cost, dall'altro. Tale dato risulta lampante anche solo comparando il loro rispettivo peso nell'economia generale del testo: su un'ordinanza che nel complesso conta all'incirca 3.060 termini, il 41,47% del testo è dedicato alla prima questione di legittimità (1.269), mentre solo il 9,48% (290) e il 9,38% (287) sono rispettivamente riservati alla seconda e alla terza questione.

È evidente che la scelta non risulta isolata, in quanto i giudici *a quibus* sono sempre stati più propensi, anno dopo anno, a confezionare ordinanze di rimessione volte a censurare una disciplina tributaria più nella prospettiva di un giudizio di ragionevolezza “special-tributaria” con situazioni affini o comunque comparabili rispetto a valutazioni sulla legittimità interna delle norme impositive alla luce del principio di capacità contributiva (70). Questo fenomeno costituisce indubbiamente una risposta alla propensione della Corte costituzionale ad evitare qualsiasi sua pronuncia in merito alla precettività dell'art. 53 Cost., «*confinandolo comodamente in un angolo di inutilità*» (71), e, così, risolvere questioni di legittimità costituzionale in ambito tributario alla luce del principio di uguaglianza, che «*finisce per inglobare la capacità contributiva, concepita in termini relazionali*» (72).

(70) Cfr., sul tema, E. MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 2, I, 111 ss., e i riferimenti *ivi* presenti.

(71) *Ivi*, 117.

(72) L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 307.

Ciononostante, la tirannia del principio di uguaglianza può avere ricadute serie sull'effettività del controllo del Giudice delle leggi sulla legittimità costituzionale delle norme impositive. Nella giurisprudenza della Corte il giudizio che impone l'art. 3 Cost. è, infatti, caratterizzato dalla comparazione tra due norme contenenti discipline diverse per oggetti che reclamano parità di trattamento. Tuttavia, tale giudizio richiede un preliminare giudizio sulla natura omogenea o meno delle situazioni disciplinate delle norme, in cui l'interprete gode solitamente di un ampio margine di discrezionalità (73).

Quanto alla recente ordinanza di rimessione, la Corte udinese pare aver rigorosamente individuato il "punto di vista" da cui condurre la valutazione sulla disparità di trattamento subita dal socio accomandante – ossia la disciplina dei poteri attribuiti ai soci accomandanti rispetto a quelli riconosciuti agli altri soci non amministratori delle società di persone, da un lato, e ai soci delle s.r.l. a ristretta base sociale, dall'altro – con l'effetto che la Corte costituzionale avrà meno margine di discrezionalità per allontanarsi dal perimetro di indagine proposto e, così, ridefinire la portata della questione proposta sull'assunta disomogeneità tra situazione in cui versano i soci accomandanti e il *tertium comparationis* individuato. Questo aspetto rappresenta, in effetti, la forza dell'ordinanza di rimessione nell'attaccare il regime di imputazione per trasparenza nei confronti dei soci accomandanti.

Ad ogni modo, se volessimo avventurarci in argomenti ulteriori, risulta opportuno constatare che l'art. 5 del TUIR potrebbe risultare censurabile alla luce dell'art. 53 Cost. anche nella parte in cui assoggetta a imposizione il socio per i redditi prodotti dalla società a lui spettanti senza la possibilità di dimostrare l'assoluta impossibilità di percepire o aver percepito il reddito imputato (74). A tal proposito, l'analisi degli artt. 26 e 101 del TUIR permette di dimostrare che, dal punto di vista sistematico, la prova definitiva dell'assoluta impossibilità di percepire un reddito può interrompere la realizzazione di un presupposto impositivo.

(73) Cfr., *ex multis*, M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, in M. DELLA MORTE (a cura di), *La dis-eguaglianza nello stato costituzionale*, Atti del Convegno annuale del "Gruppo di Pisa", Campobasso 19-20 giugno 2015, Napoli, 2016, 115 ss., e i riferimenti *ivi* presenti.

(74) Cfr., per un'analisi più attenta e approfondita di questa soluzione, F. RASI, *La definitiva assoluzione della tassazione "indipendentemente dalla percezione" nell'art. 5 t.u.i.r.?*, cit.

In primo luogo, quanto all'art. 26 TUIR, se si riprendono le argomentazioni della sentenza del 17 luglio 2000, n. 362 (75), la Corte aveva escluso che l'applicazione del combinato disposto degli artt. 23, 33, 34 e 134 del TUIR, nella versione vigente *ratione temporis* (76), violasse il principio di capacità contributiva nella parte in cui faceva riferimento al canone locativo, anziché alla rendita catastale, per la tassazione del reddito dei fabbricati, indipendentemente dalla percezione, anche in caso di conduttore moroso e, quindi, di mancata percezione dei canoni di locazione. In quell'occasione, il Giudice delle leggi aveva aggiunto che solo la cessazione del contratto di locazione per scadenza del termine oppure per causa di risoluzione del contratto determina l'interruzione della tassazione in base al canone locativo. Si tratta, in effetti, di una situazione analoga a quella del socio non amministratore di società di persone, cui viene imputato il reddito societario, indipendentemente dalla percezione, durante tutto il corso del rapporto sociale.

La dottrina aveva già allora duramente criticato tale impostazione sull'assunto che, ai fini tributari, non è importante la cessazione del vincolo negoziale alla luce della disciplina civilistica, ma la mancata percezione del reddito, la quale è la sola a condizionare la quantificazione dell'imponibile. In tal senso, sarebbe maggiormente in linea con quanto prescritto dall'art. 53 Cost. offrire *«rilievo impositivo a fatti che, indipendentemente dalla vicenda civilistica, lasciano presumere la perdita del reddito con un grado ragionevole di certezza, secondo una valutazione ispirata all'id quod plerumque accidit»* (77).

Oggi, a seguito delle modifiche intervenute ad opera del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, il legislatore ha "attenuato" il regime impositivo di cui all'art. 26 TUIR con una regolamentazione maggiormente in linea con il principio di capacità contributiva effettiva, nel senso che, in caso di mancata percezione dei canoni di locazione, il momento rilevante ai fini dell'interruzione del sistema di tassazione sulla base del canone di locazione non è più condizionato alla conclusione di un procedimento giurisdizionale che accerta la risoluzione del rapporto locatizio, bensì al semplice avvio del procedimento volto all'accertamento dell'inadempimento. Ne emerge, dunque, una *ratio* della norma intesa a dare

(75) Presidente: Cesare Mirabelli; redattore: Riccardo Chieppa.

(76) Si tratta degli attuali artt. 26, 36, 37 e 190 del TUIR.

(77) A. GIOVANNINI, *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, 344 ss.

rilevanza all'effettiva percezione dei canoni ai fini dell'applicazione o meno del regime impositivo.

Analogamente, quanto all'art. 101, comma 5, TUIR, la deduzione delle perdite sui crediti è ammissibile ove tali perdite risultino da elementi certi e precisi, per cui esse assumono il carattere della definitività. In tale ambito, non solo la legge stessa individua circostanze in cui la definitività è presunta, come l'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali oppure la presenza di un credito di modesta entità scaduto da almeno sei mesi, ma per tutti gli altri casi si richiede una valutazione in concreto, caso per caso, *«ispirata all'id quod plerumque accidit»*, sulla sussistenza di elementi idonei a dimostrare la definitività delle perdite.

Ne consegue che, se applichiamo ai soci delle società di persone e, nello specifico, ai soci accomandanti una tale impostazione, che lega la non tassazione alla dimostrazione dell'impossibilità assoluta di conseguire il reddito, allora la prova che il reddito societario sia stato interamente distratto dagli altri soci potrebbe rappresentare l'esimente da invocare affinché il socio possa non vedersi imputato un reddito non percepito, soprattutto in quanto il venir meno dell'obbligo del pagamento dell'imposta deriva dal fatto di terzo a lui non imputabile.

D'altronde, anche recentemente, con la sentenza del 5 marzo 2024, n. 60 (78), la Corte costituzionale ha dichiarato fondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla disciplina dell'imposta municipale unica (IMU), nella parte in cui non prevede l'esenzione dal pagamento dell'imposta in caso di occupazione abusiva dell'immobile, che non possa essere liberato, pur in presenza di denuncia agli organi istituzionali, sull'assunto che *«è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto»*. In tale occasione, il Giudice delle leggi ha aderito ad una nozione di imposizione necessariamente collegata alla presenza di un reddito effettivamente conseguito, dichiarando che *«la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso»*. Allora perché, invece, la sola qualifica di accomandante costituisce un valido indice rivelatore di ricchezza per il socio che non solo ha provato di non avere percepito alcun red-

(78) Presidente: Augusto Antonio Barbera; redattore: Angelo Buscema.

dito, ma che ha addirittura dimostrato di non aver ricevuto né il bilancio né la documentazione contabile in merito alla gestione sociale per esercitare i suoi poteri di controllo a causa del comportamento inadempiente degli amministratori, e – anzi – risulta “spogliato” del reddito di sua spettanza per colpa altrui?

7. *Considerazioni conclusive.* – Con questa recente ordinanza di rimessione viene offerta alla Corte costituzionale una rara occasione di pronunciarsi nuovamente su una disciplina iniqua sotto molteplici profili, senza la necessità di smentirsi o di ritrattare quanto detto nelle precedenti decisioni in tema.

Ciononostante, possiamo ipotizzare due scenari alternativi all’esito di questo procedimento: da un lato, la Corte potrebbe percepire l’ordinanza come una provocazione o un inutile *déjà vu*, e, così, limitarsi a riaffermare in sostanza quanto già detto nella sentenza n. 201/2020I; dall’altro, potrebbe raccogliere il guanto di sfida e, fatte le debite differenziazioni tra la propria giurisprudenza in merito al regime di imputazione per trasparenza nel suo complesso e l’oggetto specifico del presente giudizio, affrontare di petto le conseguenze ingiuste dell’applicazione dell’art. 5 TUIR ad una particolare tipologia di socio nel panorama delle società di persone, quale l’accomandante, che per essenza, storia, struttura e poteri non è in alcun modo paragonabile agli altri soci non amministratori nelle società di persone.

È l’alternativa che si pone dinanzi a Don Giovanni: illudersi che il Comendatore da lui assassinato sia tornato dagli inferi solo per cenare insieme, per cui «*Leporello, un'altra cena / fa' che subito si porti!*», oppure rendersi conto che «*Non si pasce di cibo mortale / chi si pasce di cibo celeste*» e, quindi, accettare impavidamente il grave confronto con il “convitato di pietra”, per cui «*Altre cure più gravi di queste, / altra brama quaggiù mi guidò!*».

Al di là dell’esito nel caso concreto, una ricostruzione attenta e puntuale della disciplina civilistica in materia di poteri di controllo esercitabili dai soci accomandanti permette di affrontare il ragionamento posto a fondamento dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 201/2020 per dichiarare privo di censure il meccanismo di imputazione dei redditi prodotti dalla s.a.s. ai soci accomandanti, indipendentemente dalla percezione, e, così, evidenziarne le lacune e le approssimazioni. Seguendo l’impostazione dell’ordinanza di rimessione, essa è funzionale alla dimostrazione della denunciata «*doppia disparità di trattamento che subisce il socio accomandante*», in violazione dell’art. 3, comma 1, Cost., nel momento in cui lo stesso si vede applicato il regime di imputazione per trasparenza comune a tutte le società di persone sull’assunto – errato – che il medesimo possa esercitare gli stessi poteri di controllo riconosciuti, in

generale, ai soci non amministratori, e, al contempo, si vede negata l'applicazione della diversa disciplina fiscale prevista per i soci delle s.r.l. a ristretta base sociale, la cui situazione risulta, invece, del tutto simile a quella dei soci accomandanti. Ne consegue che il regime di imputazione per trasparenza, di cui all'art. 5 TUIR, quantomeno in relazione ai soci accomandanti, appare censurabile sotto il profilo del principio di uguaglianza formale.

Peraltro, pur sempre restando nei rigidi binari dell'impostazione della Corte costituzionale nella sentenza n. 201/2020, tanto l'analisi sui poteri di controllo dei soci accomandanti rispetto agli altri soci non amministratori (art. 2320 c.c.), quanto la disciplina speciale sul loro diritto agli utili (art. 2321 c.c.) sono elementi utili a confermare un potere di controllo e di informazione sulla gestione sociale minimo e, quindi, insufficiente a ritenere che la relazione tra socio accomandante e reddito societario prodotto costituisca circostanza idonea per integrare, in assenza di effettiva percezione, il "possesso dei redditi" quale presupposto impositivo assunto dal legislatore tributario ad indice di capacità contributiva. Manca, infatti, in questa speciale relazione quel livello di "immedesimazione" tra socio e società tale da ritenere legittima la diretta imputazione del reddito societario ai soci accomandanti, indipendentemente dalla percezione, in quanto i soci accomandanti non godono di poteri di direzione, di controllo e di gestione tali per cui sono «*giuridicamente in grado di avere piena conoscenza dell'incremento patrimoniale*» e risulta irrilevante, ai fini tributari, «*la distinzione tra soci amministratori e non amministratori*» (79). Da ciò emerge che l'imputazione ai soci accomandanti di redditi societari, indipendentemente dalla percezione, può ragionevolmente essere censurata anche sotto il profilo del principio di capacità contributiva.

Infine, tale circostanza indubbiamente gioca anche un ruolo sul diritto di difesa del socio accomandante nel contestare la rettifica del maggior reddito accertato dall'Ufficio, in quanto, in effetti, l'accomandante soffre una "menomazione" al suo diritto di difendersi, proprio poiché la sua conoscenza delle vicende societarie resta condizionata dalla collaborazione più o meno attiva dei soci amministratori e gli è preclusa la possibilità di provare in giudizio fatti idonei a dimostrare la mancata percezione del reddito imputato per fatto altrui.

In tal senso, risulterebbe ragionevole ripristinare la condizione di uguaglianza, eliminando il "sacrificio" subito dagli accomandanti e applicando

(79) C. cost., 21 luglio 2020, n. 201, cit.

loro un trattamento fiscale analogo a quello previsto per i soci della s.r.l. a base azionaria ristretta, eventualmente – in forza delle dichiarate esigenze di cautela fiscale e del silenzio del legislatore – quanto alla presunzione relativa di distribuzione del maggior reddito societario accertato, che non risulti dalla documentazione contabile della società. In questo modo, la disciplina fiscale riservata agli accomandanti risulterebbe rispettosa del principio di capacità contributiva, oltre a permettere un esercizio effettivo del diritto di difesa in relazione alla situazione concreta in cui versa l'accomandante, riconoscendogli la facoltà di fornire all'Amministrazione finanziaria o, comunque, di allegare in giudizio la prova in merito alla propria estraneità alla gestione e conduzione societaria e, quindi, all'impossibilità di conseguire il reddito occultato e distratto dagli amministratori a causa dell'incolpevole ignoranza, a lui non imputabile, del reddito effettivamente prodotto.

MARCO COLELLA