

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 21 dicembre 2022; Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale, Giuseppe Locatelli, ha chiesto, l'accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, e la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata ex art. 382 cod. proc. civ.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con cinque motivi, nei confronti di [REDACTED] soci della [REDACTED] s.r.l., società a ristretta partecipazione, che resistono con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Roma ha accolto il ricorso dei contribuenti avverso l'avviso di accertamento societario con cui l'Ufficio, per l'anno di imposta 2006, aveva recuperato a tassazione utili extracontabili.

1.1. L'Ufficio emetteva un primo avviso di accertamento nei confronti della società, oggetto del ricorso, con il quale, disconosciuti alcuni costi e spese indicati nella dichiarazione dei redditi presentata per il 2006, recuperava a tassazione un maggior reddito ai fini ires, irap, iva. Detto ultimo veniva notificato alla società, dichiarata fallita, presso il curatore ed anche ai tre soci odierni ricorrenti.

1.2. Sul presupposto della distribuzione degli utili extracontabili ai soci, in ragione della ristretta base della società, l'Ufficio emetteva autonomi avvisi di accertamento nei confronti di ciascuno di essi, impugnati in separato giudizio.

2. I controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 81 cod. proc. civ.

Assume che i ricorrenti, in qualità di soci della società a ristretta partecipazione sociale, erano privi di legittimazione ad impugnare, in proprio, l'avviso di accertamento societario.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Con il terzo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

Con il quarto motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con i tre motivi l'Ufficio censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto invalido l'accertamento in quanto non preceduto dalla notifica del p.v.c. del 28 novembre 1997. Osserva in proposito che non era controverso che l'atto impositivo si fondava sul p.v.c. del 6 novembre 2008, ritualmente notificato al legale rappresentante della società; che la questione relativa alla notifica del p.v.c. del 28 novembre 1997 era stata valutata d'ufficio della C.t.p., in assenza di deduzione di parte, come dedotto in appello ove si era denunciato il vizio di ultrapetizione; che il detto p.v.c. si riferiva ad altro anno di imposta e fosse stato richiamato quale mero atto presupposto.

5. Con il quinto motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non potesse basarsi sulla sola ristrettezza della base sociale, che costituiva «ottimo elemento indiziario» e necessitasse di precisi e concordanti elementi probatori.

6. I controricorrenti hanno invocato, in via subordinata all'accoglimento della tesi dell'Ufficio, questione di legittimità costituzionale e rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE ai sensi dell'art. 267 TFUE anche alla luce della nuova formulazione dell'art. 7 comma 5 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992 come introdotto dalla legge n. 130 del 2022 che ha imposto a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere della prova dei fatti a fondamento delle sue pretese.

7. Il primo motivo è fondato, restando assorbiti gli ulteriori motivi.

7.1. Le Sezioni Unite hanno chiarito che la legittimazione ad agire attiene al diritto di azione, che spetta a chiunque faccia valere in giudizio un diritto assumendo di esserne titolare. La sua carenza può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio e può essere rilevata d'ufficio dal giudice. Cosa diversa dalla titolarità del diritto ad agire è la titolarità della posizione soggettiva vantata in giudizio. La relativa questione attiene al merito della causa. La titolarità della posizione soggettiva è un elemento costitutivo del diritto fatto valere con la domanda, che l'attore ha l'onere di allegare e di provare. Essa può essere proposta in ogni fase del giudizio, ma in cassazione solo nei limiti del giudizio di legittimità e sempre che non si sia formato il giudicato. A propria volta, il giudice può rilevare dagli atti la carenza di titolarità del diritto anche d'ufficio (Cass. Sez. U. 16/02/2016, n. 2951).

7.2. E' incontroverso che i ricorrenti, soci della società destinataria dell'avviso di accertamento, costituita nelle forme di società a responsabilità limitata, hanno impugnato in proprio l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

Non si verte, pertanto, in questione di merito, venendo in rilievo la mera prospettazione degli istanti, nella dichiarata qualità di soci, secondo la quale sarebbero titolari del potere di promuovere il giudizio in ordine al rapporto sostanziale dedotto in causa di cui, tuttavia, è titolare la società destinataria dell'accertamento.

La legittimazione attiva a proporre ricorso avverso detto ultimo spetta, però, esclusivamente alla società – unica parte dal lato passivo del rapporto impositivo – che la esercita a mezzo del titolare del potere rappresentativo della compagine sociale; viceversa, la qualifica di soci non consente in alcun modo di connotare la posizione processuale di questi ultimi in termini di legittimazione attiva.

Le società di capitali sono titolari di distinta personalità giuridica e di un proprio patrimonio. Ne consegue che l'interesse del socio alla conservazione della consistenza economica dell'ente è tutelabile esclusivamente con strumenti interni, rappresentati dalla partecipazione alla vita sociale e dalla possibilità di insorgere contro le deliberazioni o di far valere la responsabilità degli organi sociali, mentre non implica la legittimazione ad assumere iniziative esterne, quali azioni giudiziarie e impugnazioni di atti, il cui esercizio resta riservato alla società.

7.3. Tale principio resta fermo anche in caso di dichiarazione di fallimento della società, con la conseguenza che il socio non è abilitato ad agire in via surrogatoria per la tutela del patrimonio della medesima (Cass. 29/09/2021, n. 26502).

Del resto, il fallimento di una società e dei suoi amministratori non determina il venir meno di questi ultimi atteso che la società rimane in vita ed essi restano in carica (Cass. 30/09/2009, n. 20947).

Quanto, poi, alla questione specifica dell'impugnazione dell'avviso di accertamento la Corte ha precisato che la dichiarazione di fallimento comporta, a norma dell'art. 43 legge. fall., la perdita della capacità del

fallito di stare in giudizio nelle relative controversie, spettando la legittimazione processuale esclusivamente al curatore. Se, però, l'amministrazione fallimentare rimane inerte, il fallito – ovvero, in questo caso, la società – conserva, in via eccezionale, la legittimazione ad agire per la tutela dei suoi diritti patrimoniali, sempre che l'inerzia del curatore sia stata determinata da un totale disinteresse degli organi fallimentari (Cass. 03/04/2018, n. 8132).

7.4. Sul punto va disatteso il diverso assunto dei soci.

Questi sostengono in controricorso che la questione proposta dall'Agenzia delle Entrate atterrebbe al merito in quanto relativa alla titolarità del rapporto controverso, e non alla *legitimatio ad causam*, e che l'interesse ad impugnare l'accertamento societario deriverebbe dal pregiudizio che, in caso contrario, deriverebbe loro, come desumibile dalla giurisprudenza di legittimità che preclude ai soci di far valere avverso la cartella vizi propri dell'atto di accertamento. Deducono, per l'effetto, che sarebbe precluso in sede di legittimità il rilievo della questione prospettata dalla ricorrente, in quanto coperta dal giudicato implicito. Precisano nella successiva memoria che tanto deriva dalla notifica a loro personalmente dell'avviso societario e che nel giudizio relativo a quest'ultimo i soci sono litisconsorti necessari.

7.5. I soci sono titolari del rapporto controverso conseguente agli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti, per il recupero a tassazione dei redditi di capitale, in ragione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in società a ristretta base; ed infatti i ricorrenti hanno separatamente impugnato detti ultimi. Altra cosa è il rapporto che si instaura in ragione dell'accertamento societario, oggetto di questo giudizio.

Il fatto che nel giudizio di merito si sia dibattuto anche del rapporto facente capo ai soci, in ragione della presunzione di distribuzione degli utili, non può portare a ritenere precluso il rilievo del difetto di

legittimazione ad agire con riferimento al diverso ed autonomo rapporto societario sorto in ragione di altro atto impositivo.

Irrilevante, ai fini di ritenere i soci legittimati ad impugnare l'avviso societario, è la circostanza che il medesimo sia stato loro notificato, non potendosi condividere l'assunto secondo cui la notifica avrebbe determinato la costituzione del rapporto impositivo. Infatti, va tenuto distinto il profilo dell'opponibilità ai soci dell'accertamento societario dal profilo della titolarità del rapporto sorto con quest'ultimo. L'interesse ad agire, così come prospettato dagli stessi soci, attiene al rapporto impositivo costituitosi con gli avvisi di accertamento personali ed involge l'ulteriore questione, estranea a questo giudizio, della possibilità di far valere in quella sede vizi propri dell'accertamento societario.

Infine, per giurisprudenza consolidata della Corte, alle società di capitali, anche a ristretta base sociale, non si estende il principio del litisconsorzio necessario che si applica alle sole associazioni e società di persone e per solo certi tipi di tributi (Cass. 25/09/2020, n. 20211, Cass. 07/10/2016, n. 20141).

8. In ragione dell'accoglimento del primo motivo, restano superate le questioni di legittimità costituzionale e l'istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia prospettate dai controricorrenti con riferimento all'imputazione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società. Dette ultime, infatti, non solo attengono al merito, ma riguardano il rapporto derivante dagli avvisi emessi nei confronti dei soci, fatti oggetto di separato ricorso.

9. L'accertamento del difetto di *legitimitas ad causam*, eliminando in radice ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, comporta, a norma dell'art. 382, ultimo comma, cod. proc. civ., l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione.

10. In ragione dell'andamento del giudizio vi sono giusti motivi di compensazione delle spese delle fasi di merito.

11. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa senza rinvio la sentenza impugnata.

Dichiara interamente compensate le spese delle fasi di merito.

Condanna i controricorrenti, in solido tra loro, al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 10.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2022.