

**SOCIETÀ di FATTO, OCCULTA ed APPARENTE:  
PROVA dell'ESISTENZA e QUALIFICAZIONE GIURIDICA**

*La verifica della sussistenza della società di fatto deve essere effettuata di volta in volta: a tal fine la Suprema Corte ha ammesso che l'Amministrazione finanziaria non sia tenuta a fornire la prova dell'esistenza di un vincolo sociale.*

Corte di Cassazione, sez. V trib., 5 maggio 2003, n. 6793 – Presidente Riggio; Relatore Falcone (stralcio).

**MOTIVI della DECISIONE**

Con il primo motivo i ricorrenti hanno dedotto «Violazione dell'art. 360, numeri 3 e 5, in relazione all'art. 2247, c.c. – errore di diritto – insufficiente e contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia» in quanto la sentenza impugnata è partita da una premessa equivoca sul piano giuridico relativamente alla distinzione tra società di fatto, società occulta e società apparente.

La società di fatto è una società esistente fra i soci e non iscritta nel Registro delle imprese, ed è una società collettiva irregolare che esiste come società e che appare all'esterno come società.

La società occulta è composta, invece, da un imprenditore individuale che appare all'esterno, e da un socio che resta nascosto, pur avendo tutte le caratteristiche del socio. Scopo della configurazione della società occulta è la garanzia dei terzi, nei confronti dei quali deve rispondere non solo l'imprenditore che appare, ma anche il socio che non appare. In effetti, la società occulta è una società esistente realmente in tutti i suoi elementi costitutivi, ancorché non apparente.

La società apparente è una società che appare all'esterno, ma che nella realtà è inesistente. La teoria della società apparente è collegata alla tutela dell'affidamento del terzo nel momento in cui il terzo contrae con la società apparente ritenendo di contrarre con soggetto, ancorché dotato di sola autonomia patrimoniale, che gli appare come entità sociale mentre entità sociale non è.

Ai fini fiscali non rileva il tema dell'apparenza esclusivamente funzionale all'affidamento del terzo nel momento in cui instaura un rapporto negoziale con la società apparente. I ricorrenti hanno lamentato che la Commissione regionale ha errato a sostenere che «per poter considerare esistente una società di fatto non occorre necessariamente la prova del patto sociale ma è sufficiente la dimostrazione di

un comportamento da parte dei presunti soci che possa ingenerare nei terzi il ragionevole convincimento di avere di fronte una società commerciale», e che l'errore è consistito nel confondere due concetti diversi, quello di società di fatto, fondata sull'esistenza di un patto sociale, e quello di società apparente. Hanno sostenuto che rileva solo la società esistente, esistente ed apparente come può essere la collettiva irregolare, oppure esistente internamente e non apparente come può essere la società occulta. Con il secondo motivo i ricorrenti hanno dedotto «Violazione dell'art. 360, numeri 3 e 5, c.p.c. – errore di diritto in ordine alla sussistenza della società di fatto sotto altro profilo – insufficiente e contraddittoria motivazione su punto decisivo», in quanto l'impugnata sentenza, dopo avere rilevato che Giuseppe Gennari ha svolto in proprio attività d'importazione e di commercio di autovetture usate, ha errato a ritenere sussistente una società di fatto con i due figli conviventi giacché per alcune vetture negoziate da esso Gennari nei documenti compilati per il passaggio di proprietà si sarebbero dichiarati venditori Gennari Gianluca e Gennari Luca.

I ricorrenti hanno sostenuto, inoltre, che i figli conviventi con il padre potevano essere occasionali collaboratori nell'ambito dell'impresa familiare di Gennari Giuseppe ex art. 230-bis, c.c. e che l'impresa familiare esclude in radice la sussistenza della società di fatto.

Ritiene la Corte che il ricorso è inammissibile poiché ripropone questioni di fatto non censurabili in Cassazione allorché, come nella specie, vi è una motivazione congrua, sufficiente e corretta sul piano logico-giuridico. E invero, la Commissione regionale, dopo aver evidenziato gli elementi di fatto che ha ritenuto fondamentali per il suo giudizio, ha accertato una società di fatto tra il Gennari Giuseppe ed i suoi figli, e non ha accertato affatto una società apparente. La frase estrapolata dai ricorrenti, che può far pensare alla questione della società apparente, è del tutto secondaria nel contesto della sentenza impugnata che ha individuato ed indicato i comportamenti tenuti dai ricorrenti, utili per fare configurare tra loro una società di fatto. (...)

## IL COMMENTO

di Luigi Ferrajoli

Con la sentenza 6793/2003, depositata il 5 maggio 2003, la Corte di Cassazione, sez. V trib., pur nel dichiarare inammissibile il ricorso del contribuente perché riproponente questioni di fatto non censurabili nel sommo grado, è ritornata sul tema delle società irregolari.

La contestazione di società di fatto, apparenti od occulte ad opera dell'Amministrazione finanziaria costituisce invero un problema delicato, poiché essa è sovente solo presunta dagli accertatori, e trova nella valutazione della situazione di merito di ogni singolo caso il presupposto ineludibile onde poter conformare la suddetta posizione di fatto alle elaborazioni di dottrina e giurisprudenza, che hanno nel tempo definito in diritto quali siano i casi in cui le società stesse possano ritenersi esistenti.

Ne deriva che in tali situazioni la difesa si trova a malpartito e, laddove nei gradi di merito non si sia sortita adeguata soddisfazione, è imprescindibile sottoporre alla Suprema Corte non già la valutazione degli elementi di fatto fondanti la decisione da ultimo impugnata e nemmeno il richiamo all'errore di diritto di cui al numero 3) dell'art. 360, c.p.c., poiché le **preaccennate forme di società irregolari non sono disciplinate da alcuna previsione positiva**, bensì unicamente invocare – ai sensi del numero 5) della medesima norma – l'insufficienza o contraddittorietà della motivazione del giudice d'appello.

Il confine con l'esame del fatto è davvero labile e si «incrocia» con la valutazione del principio dell'onere della prova, incombente sull'Amministrazione finanziaria, poiché va da sé che non indicare in motivazione della sentenza i presupposti concreti e le ragioni logiche in forza delle quali si ritenga sussistente il soggetto giuridico irregolare da tassare può esporre il giudice di merito alla menzionata censura.

Superati i meandri procedurali, è comunque utile analizzare i principi: nella sentenza in questione la Suprema Corte, per forza di cose, fa «rivivere» l'affermazione della Commissione tributaria regionale che, per **ritenere esistente una società di fatto**, aveva ritenuto fosse sufficiente dimostrare che il comportamento dei presunti soci fosse stato tale da

far sorgere in capo ai terzi la **convinzione di relazionarsi con una società**, escludendo in tal modo che sia invece onere dell'Amministrazione finanziaria provare il patto sociale.

È proprio quest'ultima affermazione a stridere: essa – sebbene non presa in considerazione dalla Cassazione ma solo riportata – stupisce non poco, poiché si scontra con il **costante orientamento giurisprudenziale** concorde nel ritenere che, perché si possa riconoscere l'**esistenza di una società di fatto**, sia **necessario fornire prova dell'esistenza del contratto di società** e del fatto che gli **atti posti in essere dal soggetto agente siano comunque riferibili alla società**.

Ma esaminiamo la problematica nel dettaglio, dando contezza dell'orientamento interpretativo in materia.

**OGGETTO della CONTROVERSIA**

La controversia sottoposta all'esame della Suprema Corte concerneva un caso di ordinaria verifica fiscale.

L'**Agenzia delle entrate** aveva notificato un **avviso di accertamento** concernente il tributo Ilor con cui procedeva alla contestazione in capo ad una **presunta società di fatto**, che si pretendeva essere stata costituita nell'ambito di un'impresa familiare, di redditi non dichiarati, realizzati nell'attività di importazione, **acquisto e vendita di autoveicoli usati**.

I **contribuenti** dell'asserita società avevano **impugnato tale avviso**, sostenendo l'infondatezza dei rilievi ed escludendo che, nel caso specifico, si potesse configurare l'ipotesi che tra i contribuenti verificati intercorresse un rapporto societario di fatto ovvero apparente.

A tal fine, i ricorrenti evidenziavano che, saltuariamente, si era manifestata una collaborazione dei figli nell'ambito dell'impresa paterna, sebbene costoro non vi fossero associati giacché entrambi esercitavano una diversa attività: l'uno era lavoratore dipendente presso terzi, l'altro era dipendente pubblico.

In primo grado, l'avviso di accertamento era stato annullato.

*La pronuncia  
in commento contrasta  
con il precedente  
orientamento  
giurisprudenziale*

Contro la sentenza emessa, l'Ufficio proponeva appello alla **Commissione tributaria regionale** competente che, scostandosi nettamente dai precedenti orientamenti giurisprudenziali, accoglieva il ricorso avverso la menzionata pronuncia sulla base del presupposto secondo cui «*per poter considerare esistente una società di fatto non occorre necessariamente la prova del patto sociale, ma è sufficiente la dimostrazione di un comportamento da parte dei presunti soci che possa ingenerare nei terzi il ragionevole convincimento di avere di fronte una società commerciale*» e confermando che, nel caso di specie, talvolta i due figli, per alcune vetture negoziate dal padre, si erano dichiarati essi stessi venditori nella compilazione dei documenti richiesti per il passaggio di proprietà.

I **contribuenti** ricorrevano in **Cassazione**, evidenziando che nel giudizio era stato commesso un errore dovuto alla **confusione tra i concetti di società di fatto, fondata sull'esistenza di un patto sociale, e società apparente** e sottolineando che, nel loro caso, non era stata provata la sussistenza di alcun accordo in tal senso.

### **SOCIETÀ DI FATTO: DISCIPLINA GIURIDICA e ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI**

Nelle società di persone l'**atto costitutivo**, a differenza di quanto stabilito per le società di capitali, **non è soggetto a forme particolari**; pertanto, il relativo contratto può perfezionarsi anche per **fatti concludenti**, intendendosi per tali quei comportamenti tenuti dai soci corrispondenti al contenuto del contratto, indipendentemente da una manifestazione espressa della volontà.

A tale proposito si parla di **società di fatto**, forma societaria che si concretizza nel momento in cui due o più persone lavorano insieme utilizzando in comune beni e risorse economiche al fine di realizzare e dividere gli utili.

Non essendo prevista dal Codice civile, la **verifica della sussistenza o meno di una tale forma di società** andrà svolta di volta in volta nel caso concreto, a seconda delle situazioni che si prospetteranno essere rilevanti e tali da farne riconoscere l'esistenza.

Da un punto di vista giuridico, la società di fatto è regolata dalle **norme sulla società semplice** qua-

lora l'attività esercitata non si possa ritenere commerciale.

Allorquando, viceversa, l'**attività svolta sia di tipo commerciale**, sarà soggetta alle disposizioni previste per le **società in nome collettivo irregolari**; conseguentemente, tutti i soci saranno chiamati a rispondere personalmente ed illimitatamente delle obbligazioni sociali.

Diverso è, invero, il fenomeno della **società occulta**, che viene costituita con la concorde e manifesta volontà dei soci di svolgere l'attività d'impresa per conto della società, ma senza spenderne il nome ed esteriorizzarne l'esistenza.

Scopo del **patto di non esteriorizzazione della società** è quello di **limitare la responsabilità verso terzi** al patrimonio del solo gestore, evitando, in altri termini, che la società e gli altri soci rispondano delle obbligazioni dell'impresa.

La **giurisprudenza** prevalente, per vero, al fine di **tutelare l'affidamento dei terzi**, affronta la problematica della società occulta alla stregua della questione relativa al socio occulto di una società di fatto.

In entrambi i casi, infatti, per provare l'esistenza della società viene richiesta la **prova di un contratto sociale** costituito per regolare i rapporti interni tra i presunti soci; conseguentemente, al fine di **tutelare e garantire i terzi**, la mancata esteriorizzazione del rapporto tra i soci non impedirà l'estensione di eventuali responsabilità, anche fiscali, alla società stessa e a tutti gli associati.

Da tali tipi di società deve distinguersi la **società cosiddetta apparente**.

Da tali tipi di società deve distinguersi la **società cosiddetta apparente**.

Si tratta di una singolare **figura societaria inesistente fra i soci, ma esistente nelle relazioni esterne**; tale situazione ricorre, infatti, ogniqualvolta due o più persone, non legate fra loro da alcun contratto di società, si comportano in modo tale da ingenerare nei terzi la ragionevole convinzione che esse stiano agendo in qualità di soci.

La giurisprudenza in materia sostiene che l'aver provocato l'**incolpevole affidamento dei terzi circa l'esistenza effettiva della società** costituisce elemento sufficiente a riconoscere la società come apparente e, di conseguenza, a determinare la **responsabilità dei soci «apparenti»** nei confronti dei suddetti terzi di buona fede. <sup>(1)</sup>

*La società di fatto è disciplinata dalle norme relative alla società semplice o alla società in nome collettivo*

(1) Per tutte, cfr. Corte di Cassazione 12 settembre 1997, n. 9030.

**PRONUNCIA della CASSAZIONE:  
MENO GARANZIE al CONTRIBUENTE**

Il Supremo Collegio, in tale occasione, conferma l'orientamento seguito, nel caso in esame, dalla Commissione regionale competente nel giudizio di secondo grado, sostenendo che «(...) *nella specie, vi è una motivazione congrua, sufficiente e corretta sul piano logico-giuridico. Ed invero, la Commissione regionale, dopo avere evidenziato gli elementi di fatto che ha ritenuto fondamentali per il suo giudizio, ha accertato una società di fatto*».

Esprimendosi in tal senso, la Corte Suprema rende ammissibile che l'Amministrazione finanziaria, qualora ipotizzi l'esistenza di una società di fatto, non debba fornire in sede giudiziaria una prova della sussistenza di un vincolo sociale, ma possa legittimamente affermare una responsabilità fiscale in capo alla stessa, fondando il proprio convincimento su una motivazione costruita attraverso una serie di **presunzioni**, senza fornire ulteriori e concreti elementi probatori.

Viene, in tal guisa, attenuato il limite di concretezza imposto precedentemente al temuto compimento indiscriminato di operazioni ermeneutiche ed ipotetiche, in effetti illegittime e non consentite dai principi del nostro ordinamento.

In altri termini si concretizza il rischio di plaudire al rinvenimento di società di fatto, occulte od apparenti ogniqualvolta, di fronte ad atteggiamenti di collaborazione, l'Amministrazione presuma la sussistenza di un accordo sociale, ampliando in tal modo la rilevanza probatoria di semplici convincimenti degli organi verificatori.

Relativamente alla questione oggetto del presente commento, si ritiene significativo ricordare il **precedente indirizzo giurisprudenziale**, e in particolare la tendenza consolidata a considerare **non sufficiente, ai fini del rinvenimento di una società di fatto, una presunzione fondata su saltuari atteggiamenti *uti socii* da parte dei soggetti verificati, ma a ritenere necessaria la prova dell'esistenza di un contratto sociale.**

Proprio la Suprema Corte, inoltre, in precedenti occasioni, ha affermato che, in caso di **difetto della**

**prova di un accordo scritto**, l'esistenza di una società di fatto vada dimostrata appurando la **sussistenza di avvenuti conferimenti di beni o servizi** suscettibili di originare il fondo patrimoniale comune, dell'alea dei profitti e delle perdite, di un fine sociale e dell'*affectio societatis*,<sup>(2)</sup> intendendosi per tale la volontà di collaborare e di vincolarsi al fine di raggiungere un risultato comune.

Appare inoltre opportuno precisare che, nell'ambito dei rapporti familiari, situazione questa ricorrente nel caso di specie, attesa la sostanziale coincidenza degli elementi tipici della solidarietà familiare con alcuni caratteri del rapporto sociale ed essendo, pertanto, arduo individuare la sottile linea di confine tra l'*affectio familiaris* e l'*affectio societatis*, in più occasioni la giurisprudenza<sup>(3)</sup> ha richiamato ad un **maggior impegno nella valutazione della prova del vincolo sociale** e delle sue manifestazioni esteriori al fine di dimostrare, attraverso indizi gravi, precisi e concordanti, l'eventuale preva-

lenza della seconda, intesa quale volontà del familiare di partecipare all'attività commerciale nell'ambito di una contitolarità gestionale, a prescindere dal legame affettivo-familiare.

Si ricordi altresì che, mantenendo una posizione meno restrittiva nei confronti dei soggetti accertati, il Supremo Collegio ha più volte enunciato il principio secondo cui qualora l'Amministrazione finanziaria sostenga che un'attività imprenditoriale sia in effetti riferibile ad una società di fatto «è lo stesso

**Ufficio che deve fornire la prova della concreta sussistenza della società medesima e, quindi, non soltanto della sua apparenza esterna**».<sup>(4)</sup>

Nello stesso senso è orientata la **dottrina dominante**, che afferma il principio dell'imputabilità dei rapporti giuridici ad un determinato soggetto solo in virtù del principio formale della spendita del nome, di talché, perché si possa parlare di società di fatto, è sempre condizione necessaria la prova dell'esistenza di detto soggetto.

**CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

Alla luce delle considerazioni svolte, si ritiene opportuno precisare che la Suprema Corte, con la

*Per la giurisprudenza  
l'esistenza  
di una società  
di fatto  
dev'essere provata  
dalla presenza  
di un contratto sociale*

(2) Corte di Cassazione 16 febbraio 1970, n. 361, 7 dicembre 1989, n. 5408 e 26 marzo 1994, n. 2985.

(3) Corte di Cassazione 26 luglio 1996, n. 6770.

(4) Corte di Cassazione 23 aprile 1991, n. 4415.

pronuncia in esame, non è intervenuta ad invertire i principi elaborati in materia di società irregolari da dottrina e giurisprudenza.

Il Supremo Collegio si limita, infatti, a dichiarare l'inammissibilità del ricorso proposto dal contribuente, che erroneamente aveva riproposto questioni di fatto non censurabili nel sommo grado.

Stupisce, invero, l'affermazione della Commissione regionale che, in contrasto con l'**indirizzo giurisprudenziale prevalente** – concorde nel ritenere **necessaria la prova del patto sociale affinché venga riconosciuta l'esistenza di una società irregolare** – aveva ritenuto sufficiente la dimostrazione del fatto che il comportamento dei presunti soci fosse stato tale da ingenerare nei terzi la convinzione di trattare con una società e non con una persona fisica.

Ai fini della sentenza oggetto del presente commento la suddetta affermazione viene ad assumere valenza, sia pur indiretta, concretizzando in tal modo il **rischio di affievolire il principio dell'onere della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria**, posto a tutela dei contribuenti stessi.

È quindi la sentenza d'appello a dover essere censurata, a prescindere dalle problematiche procedurali in cui il ricorrente del caso di specie è incorso lamentando questioni di fatto in sede di ricorso in Cassazione: in mancanza dei presupposti concreti e delle ragioni logiche alla base della ritenuta esistenza di una società di fatto il ricorrente avrebbe potuto incentrare le proprie argomentazioni proprio sul tema dell'onere probatorio, stimolando una soluzione di diritto che la Suprema Corte non avrebbe mancato di fornire.

## Autoveicoli Disciplina fiscale

Fisco

**Bruno Frizzera**

Il testo contiene un **dettagliato esame della disciplina fiscale vigente e previgente degli autoveicoli**.

Partendo dall'inquadramento tecnico del veicolo vengono **analizzati capillarmente i risvolti civilistici e fiscali** conseguenti all'**acquisizione (proprietà, leasing)**, alla **cessione** e al **noleggio** di un veicolo da parte di **imprese, liberi professionisti, agenti e rappresentanti di commercio e autotrasportatori**.

Una sezione della pubblicazione è dedicata alle **principali agevolazioni tributarie, tra cui quelle previste per i portatori di handicap, sordomuti e non vedenti**.

**Pagg. 288 – € 22,00**

Per ulteriori informazioni:  
tel. 02.4587010

Disponibile nelle librerie specializzate  
(chiami lo 02.4587010 per conoscere la più vicina)

[www.ilssole24ore.com](http://www.ilssole24ore.com)