



## **SOCIETÀ DI FATTO: ORIENTAMENTI RECENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA**

*Maria Adele Morelli*

Con la recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze n. 375 del 21 gennaio 2016 (depositata il 25 febbraio 2016) la giurisprudenza di merito è tornata ad occuparsi del tema della qualificazione, ai fini fiscali, della società di fatto.

Nella controversia sottoposta all'esame della Commissione, l'Amministrazione finanziaria ricorrente sosteneva l'esistenza di una holding di fatto, di cui i soci, legati da vincoli familiari, già amministratori di altre società, regolarmente costituite, *“attraverso una gestione autonoma e trasversale delle società coinvolte, perseguivano obiettivi comuni a proprio vantaggio anche a scapito delle altre società amministrate”*. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, dopo aver dimostrato l'esistenza di un fondo comune, della gestione collettiva da parte dei presunti soci dell'attività finanziaria, dell'alea comune nei guadagni e delle perdite in capo agli stessi, deduceva l'esistenza della società di fatto. In subordine, l'ufficio richiedeva che *“quand'anche fosse esclusa la presenza della società di fatto [deve] dovesse di conseguenza ritenersi comunque riferita individualmente ad ogni ipotizzato socio l'avvenuto svolgimento dell'attività economica produttiva di reddito imponibile (...)”*.

I contribuenti si difendevano giustificando il coinvolgimento reciproco nelle operazioni sintomatiche dell'esistenza della società di fatto con il legame familiare tra di loro intercorrente, valorizzando la differenza tra *affectio familiaris* e *affectio societatis*, contestando, inoltre, l'esistenza della società di fatto per mancanza degli elementi costitutivi della stessa.

La predetta statuizione della CTR ha invece accertato l'esistenza della società di fatto tra i predetti familiari, in applicazione di principi ormai consolidati dalla giurisprudenza di legittimità in materia che si vogliono qui brevemente ripercorrere.

È bene fin da ora ricordare che *“la fattispecie della società di fatto<sup>1</sup> interessa il diritto soltanto perché crea i problemi giuridici della responsabilità verso i terzi e della destinazione dei beni acquistati o creati”<sup>2</sup>*. In definitiva, il problema dell'esistenza o meno della società di fatto si pone non tanto in fase genetica o esecutiva, ma in fase patologica, nei rapporti interni ovvero nei rapporti esterni.

---

<sup>1</sup>Il contratto di società è un contratto a forma libera, di conseguenza, il consenso delle parti può essere manifestato con qualsiasi mezzo idoneo e, quindi, anche per *facta concludentia*. Non costituendo un particolare tipo di società ma una semplice qualificazione, la società di fatto è soggetta alla disciplina della società semplice o della s.n.c. irregolare, nell'ipotesi in cui eserciti attività d'impresa. La società irregolare, a sua volta, si configura allorché siano omessi gli adempimenti pubblicitari previsti dall'art. 2297 c.c. e 2317 c.c., in seguito alla costituzione, rispettivamente, di una s.n.c. e di una s.a.s., con la conseguenza che le stesse saranno assoggettate al più ridotto grado di autonomia previsto per le società semplici. Sul punto, MARASA', *“Le società. Le società in generale”*, 2° ed., in *Tratt. Iudica-Zatti*, Milano, 2000, pag.182. L'Autore sottolinea che *“la società semplice e la s.n.c. sono privi di requisiti costitutivi autonomi rispetto quelli caratterizzanti il modello generale dell'art. 2247 c.c., ove si riscontri un comportamento concludente conforme a tale modello generale (cioè, caratterizzato dall'utilizzazione di più conferimenti per l'esercizio in comune di un'attività economica con la divisione degli utili) scatterà la qualificazione e la disciplina della società in nome collettivo irregolare, se l'attività economica svolta è commerciale, la disciplina della società semplice se l'attività non è commerciale”*. La società di fatto si distingue, inoltre, dalla società occulta, in quanto quest'ultima corrisponde alla *“società costituita con l'espressa e concorde volontà dei soci di non rivelarne l'esistenza all'esterno”*, così, CAMPOBASSO, *“Diritto commerciale. Diritto delle società.”*, 9° ed., vol. 2, Torino, 2015, pag. 60.

<sup>2</sup>SACCO, *“Sulla società di fatto”*, in *Rivista di diritto civile*, 1995, vol. 41, fasc. 1, pag. 59.

Gli elementi costitutivi della società di fatto da accertare sempre e solo giudizialmente, al pari delle altre società personali, saranno quelli menzionati dall'art. 2247 c.c. e quindi: *i)* il conferimento di beni e servizi; *ii)* l'esercizio in comune di attività economica; *iii)* la divisione degli utili derivanti dall'esercizio di tale attività.

È utile notare che non vi è perfetta coincidenza tra la nozione di impresa, desumibile dall'art. 2082 c.c. e di attività economica oggetto del contratto di società ai sensi dell'art. 2247 c.c.<sup>3</sup>.

Che ai fini della prova dell'esistenza di una società di fatto occorra avere riguardo ai requisiti richiesti dall'art. 2247 c.c. e non a quelli richiesti dall'art. 2082 c.c. è oggi un principio pressoché acquisito dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina, sia in ambito più strettamente civilistico che in materia tributaria.

Sotto quest'ultimo punto di vista, infatti, la Suprema Corte ha affermato, a più riprese, che l'indagine sulla sussistenza dei presupposti per l'imposizione nei confronti di una società di fatto non va condotta con riguardo ai requisiti dell'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività, assunti dall'art. 2082 c.c., quali indici della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore individuale, ma con riferimento a quelli richiesti dall'art. 2247 c.c. (intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro e conferimento a tal fine dei necessari beni o servizi). E ciò in quanto la disciplina tributaria (d.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, comma 3, lett. b, e art. 6, comma 3) richiede, ai fini della tassazione del reddito di una società di fatto, solo la ravvisabilità dell'esercizio di un'attività commerciale; pertanto, la costituzione di una società è ammessa anche per l'esercizio occasionale di attività economiche<sup>4</sup>.

Il problema assume allora valenza probatoria. Sul punto, è ormai assodato il principio che impone un diverso onere probatorio a seconda che l'esistenza della società di fatto assuma rilevanza ai fini della definizione di un rapporto interno o esterno.

Nei rapporti con i terzi è risultato ormai consolidato in giurisprudenza che l'esistenza di una società possa essere dimostrata valorizzando il ricorrere di manifestazioni esterne idonee ad

---

<sup>3</sup>Sul punto, GALGANO, *“Le società in genere, le società di persone”*, in *“Trattato di diritto civile e commerciale”*, Milano, 2007, pag.16, per il quale: *“L'elemento dell'esercizio in comune, da parte di due o più persone, di un'attività economica, mette in evidenza il nesso esistente fra il fenomeno della società e il fenomeno dell'impresa: l'esercizio di un'attività economica è, infatti, uno degli elementi della nozione legislativa di imprenditore, che l'art. 2082 definisce appunto come colui che “ esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione di beni e servizi”. Rispetto alla nozione legislativa d'imprenditore quella di società presenta un elemento ulteriore, il quale è dato dal fatto che, nell'ipotesi delle società, l'attività economica è esercitata, in comune fra loro “da due o più persone”. È ciò che fa delle società altrettante forme di imprese collettive: il contratto di società si presenta, sotto questo aspetto, come il vincolo contrattuale che unisce fra loro più persone le quali esercitano collettivamente una medesima impresa. Inoltre, l'art. 2247 nel definire le società non dice che essa ha per oggetto l'esercizio, in comune, fra più persone di un'impresa, né riproduce integralmente la nozione di impresa desumibile dall'art. 2082, ma si esprime più sinteticamente, in termini di esercizio in comune di un'attività economica. Di qui il problema di della costituzione di società anche per l'esercizio di attività che sebbene definibili economiche non rivestano però tutti i caratteri dell'attività d'impresa”*.

La discordanza tra le due norme ha dato origine al problema delle cd. *società senza impresa* con riguardo, ad esempio, alle c.d. *“società occasionali”* e alle holding pure, ormai superato dalla considerazione che ai fini dell'attività economica richiesta dall'art. 2247 c.c. non è necessario il ricorrere di tutti i requisiti richiesti dall'art. 2082 c.c..

<sup>4</sup>Cass.Civ., Sez. V, 06 novembre 2002, n. 15538; Cassazione civile, Sez. trib., 31 gennaio 2014, n. 2200; Cass. Civ., Sez V, del 3 febbraio 2014, n. 2272.

ingenerare nei terzi la convinzione dell'esistenza del rapporto sociale<sup>5</sup>. Privilegiando il principio dell'affidamento e della tutela del terzo creditore, la giurisprudenza ricorre al criterio dell'apparenza esonerando i terzi dal dover provare l'esistenza della società, consentendo che coloro che *“si comportano esteriormente come soci vengano ad assumere nei confronti dei terzi la responsabilità tipica del socio anche se un rapporto sociale non è stato mai da essi consapevolmente posto in essere”*<sup>6</sup>.

Nei rapporti interni, diversamente, il giudice deve affidarsi alla individuazione, alla ricostruzione, e, per quanto occorra, alla interpretazione della reale volontà delle parti<sup>7</sup>: occorre provare l'esistenza del rapporto sociale attraverso elementi di fatto, mancando il contratto sociale, ammettendosi peraltro il ricorso alle presunzioni semplici<sup>8</sup>.

Per quanto attiene al profilo probatorio nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, occorre premettere che la rilevanza delle società di fatto a fini fiscali è *“stabile e ordinaria”*<sup>9</sup>. S'intende dire cioè che, differentemente dal diritto civile, il fenomeno delle società di fatto nell'ambito del diritto tributario non è destinato ad assumere rilevanza solo in casi patologici<sup>10</sup>.

Le ragioni di tale differenza con il diritto civile risiedono nel fatto che il diritto tributario per sua natura è caratterizzato dalla maggiore sensibilità a fenomeni di fatto, in ossequio al principio di effettività desumibile dall'art. 53 Cost..

È a questo stesso principio che la giurisprudenza e la dottrina<sup>11</sup> si rifanno nel momento in cui è necessario pervenire alla dimostrazione della esistenza della società di fatto in materia tributaria: è necessaria la dimostrazione effettiva degli elementi costitutivi della società.

In tal caso, non opera il principio di tutela dell'affidamento dei terzi di buona fede, ma opera l'esigenza di verificare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione delle norme impositive<sup>12</sup>.

<sup>5</sup>Sul punto ampiamente, SPATAZZA, *“La società di fatto”*, Vol. 32 di *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, Milano, 1981; COTTINO- WEIGMANN, *“Le società di persone”*, in *“Le società di persone e consorzi”*, Vol. 3, in *Trattato di diritto commerciale*, 2004, Padova, pag. 43.

<sup>6</sup>Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468; Cass. Civ. Sez. I, 26 luglio 1996, n. 6770; Cass. Civ., Sez. I, 29 agosto 1997, n. 8187; Cass. Civ., Sez. I, 12 settembre 1997, n. 9030. Nello stesso senso, Cass. Civ., Sez. I, 05 agosto 1996, n. 7164, per la quale : *“la tutela dei terzi trova infatti applicazione nell'ambito dei rapporti negoziali e fondamento nella buona fede del creditore che abbia fatto non incauto affidamento sulla apparenza di una situazione che per lui comporta una più ampia garanzia patrimoniale. Un tale principio non può quindi costituire il criterio di identificazione del soggetto passivo dell'imposta, poiché al riguardo deve necessariamente prevalere, sulla apparenza, la realtà delle situazioni effettive, né al rapporto di imposta, direttamente fondato sulla previsione normativa, v'è ragione di estendere la esigenza di tutela della buona fede operante nelle relazioni negoziali e a favore del creditore della prestazione”*.

<sup>7</sup>Cass. Civ., Sez. I, 24 maggio 2000, n. 6797; Cass. Civ., Sez. I, 29 agosto 1997, n. 8187; Cass. Civ., Sez. I, 13 maggio 1997 n. 4187.

<sup>8</sup>COTTINO- WEIGMANN, *“Le società di persone”*, Op. cit., pag. 41.

<sup>9</sup>BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, vol. I, 1995, pag. 63.

<sup>10</sup>Del resto, in questo settore del diritto, come noto, la società di fatto riceve una sua disciplina ancorché scarna. Si fa riferimento all' *“identificazione”* compiuta dal legislatore tributario della società di fatto con la s.n.c. o la s.a.s., secondo il tipo di attività svolta.

<sup>11</sup>BORIA, *Criteri di identificazione delle società di fatto ai fini delle imposte sui redditi*, Op. cit.; pag. 63; CAPULA, *“La prova dell'esistenza di una società di fatto ai fini fiscali”*, in *“Rassegna Tributaria”*, n. 5, 2009, pag. 1427; ROVELLI *“Motivazione e prova della società di fatto ai fini IRPEF”*, in *Giur. Trib.*, n. 7, 2000, pag. 580.

Pertanto, la giurisprudenza più recente è ormai unanime nel ritenere che l'“esistenza di una attività imprenditoriale societaria richiede, ai fini fiscali sia il requisito dell'apparenza del vincolo sociale nei confronti dei terzi, quale indice rivelatore della reale esistenza di tale società (cfr. Cass. n. 4415/91), sia l'effettiva esistenza degli elementi costitutivi di tale vincolo (Cass. n. 27775/2005), che l'Amministrazione può provare anche in via presuntiva (cfr. Cass. n. 10695/97)”<sup>13</sup>.

Di conseguenza, si ritiene che gli elementi che civilisticamente risultano da soli sufficienti a condurre all'emersione della responsabilità dell'apparente socio, ai fini fiscali assumano rilevanza di semplici elementi presuntivi idonei, qualora assistiti dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, a concorrere al raggiungimento della prova dei tre elementi costitutivi della società, più volte citati: *i*) che tutti i soci concorrano, mediante conferimenti, alla formazione del patrimonio sociale; *ii*) che l'attività sia esercitata secondo modalità che consentano di imputarla al gruppo dei soci in quanto tale, prima ancora che a coloro che di esso fanno parte; *iii*) che i risultati, siano essi positivi o negativi, ricadano su tutti i partecipanti alla società<sup>14 15</sup>.

Nello stesso ordine di idee è il principio giurisprudenziale che impone, ulteriormente, nel caso in cui si assuma l'esistenza di una società di fatto tra familiari, che la prova degli elementi costitutivi della società di fatto da parte dell'Amministrazione sia ancora più rigorosa e tale da escludere che l'eventuale coinvolgimento del familiare sia motivato da mero *affectio familiaris*<sup>16</sup>.

Posti questi principi, da ritenersi ormai acclarati, più di recente, con diverse sentenze, la Suprema Corte<sup>17</sup> è giunta ad un'ulteriore statuizione. Data la difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di raggiungere la prova dell'esistenza della società di fatto risultano numerosi i casi in cui la società è ritenuta esistente ai fini civilistici e non anche ai fini fiscali; in tali ipotesi, ricorrendone le condizioni, la Suprema Corte consente all'amministrazione di mantenere valido l'accertamento nei confronti dei presunti partecipanti.

Partendo dal presupposto (pacifico) che nell'ipotesi di accertata esistenza di una società di fatto tra più “persone”, queste sono “soggetti passivi” (“*proporzionalmente alla [sua] quota di partecipazione agli utili*” di ognuno) soltanto dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (mentre la società è soggetta passiva dell'ILOR, oggi IRAP), la Suprema Corte ha affermato che “*in ipotesi di accertata inesistenza di quella società, il soggetto passivo di entrambe le imposte per il reddito prodotto dall'attività economica ascritta (in origine) alla società di fatto (risultata inesistente) va individuato (nei limiti quantitativi, ovviamente, della*

<sup>12</sup>Cass. Civ. 24 aprile 1991, n. 4526; Cass. Civ., Sez. I, 16 giugno 1992, n. 7391; Cass.Civ., Sez. I, 19 maggio 1995, n. 5561; Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468.

<sup>13</sup>Cass. Civ., Sez. trib., 17 dicembre 2008 n. 29437.

<sup>14</sup>Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468.

<sup>15</sup>Elementi richiesti anche al fine di distinguere la società di fatto da altri istituti, quali la semplice comunione anche ereditaria.

<sup>16</sup>Cass. Civ., Sez. I, 26 agosto 1998, n. 8468, con nota di MICELI, “*La prova del conferimento societario e la rilevanza dei rapporti familiari ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una società di fatto*”, in *Riv. dir. trib.*, fasc.5, 2000, pag. 233.

<sup>17</sup>Le tre sentenze “gemelle” della Cass. Civ., Sez. trib., n. 12763, n.12764 e n. 12765 del 10 giugno 2011 e, più di recente, Cass. Civ. Sez. trib., n. 17228 del 12 luglio 2013.

*contestazione dell'Ufficio) nella persona cui sia riconducibile quell'attività: la mancanza, nella società di fatto, di una personalità distinta da quella dei (pretesi) soci, infatti, impone di ritenere comunque riferita (già nella contestazione dell'Ufficio) individualmente, quindi anche ad ogni ipotizzato socio, l'avvenuto svolgimento di quell'attività economica produttiva di reddito imponibile e, di conseguenza, l'assunzione ex lege, da parte del medesimo, della qualità di soggetto passivo di entrambe le imposte”.*

In sintesi, dunque, a giudizio della Corte di Cassazione, l'annullamento dell'atto di accertamento in capo alla società di fatto, per sua inesistenza, non esclude l'accertamento in capo ai singoli soci per l'attività economica eventualmente svolta. Con la conseguenza che, in primo luogo, gli atti di accertamento notificati ai soci, i quali traevano origine da quello notificato alla società, continuano ad assumere piena validità. In secondo luogo, dal punto di vista delle imposte che normalmente sono imputabili al soggetto economico (come l'IRAP), il soggetto passivo di imposta diventa la persona fisica cui è riconducibile l'attività imprenditoriale.

Pertanto, la Corte di Cassazione ha ritenuto irrilevante che la notificazione dell'atto di accertamento sia avvenuta nei confronti del contribuente quale socio della società di fatto poi ritenuta inesistente (per un reddito da partecipazione), anziché in proprio, quale imprenditore individuale.

La motivazione, a parere della Corte, è da rinvenire nel fatto che è compito del Giudice comunque accertare se le operazioni economiche ascritte alla società, ritenuta inesistente, siano state compiute dai soci singolarmente o anche solo da alcuno di essi<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup>I profili problematici scaturenti da tale orientamento sono affrontati approfonditamente da NUSSI, “L'attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell'atto impositivo (nuovi paradossi dell'accertamento del reddito di società di persone)”, in *Giur. Trib.*, 2011, vol.18, fasc. 12, pag.1059.