Socio occulto e responsabilità per le violazioni di norme tributarie

di Antonino Pernice

Pubblicato il 21 Aprile 2009

In materia di sanzioni amministrative, nelle violazioni punite con sanzioni amministrative, sussiste la responsabilità per ogni azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.

L'acquisto della **qualità di imprenditore** è presupposto per l'applicazione ad un dato soggetto del **complesso di norme che l'ordinamento ricollega a tale qualifica**.

La qualità di "imprenditore" si acquista con l'esercizio dell'attività.

Infatti, secondo l'art.2082 c.c. (Imprenditore), è **imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.**

Esercizio indiretto dell'attivita' d'impresa: socio occulto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si premette che principio generale nel nostro ordinamento è quello della **"spendita del nome",** cioè **l'individuazione del soggetto a cui è imputabile la disciplina dell'attività di impresa.**

Pertanto diventa imprenditore colui che esercita personalmente l'attività d'impresa compiendo in proprio nome gli atti relativi.

Al contrario, **non diventa imprenditore** il soggetto che gestisce l'altrui impresa **spendendo il nome dell'imprenditore per effetto del potere di rappresentanza** conferitogli dall'interessato ovvero riconosciutogli dalla legge.

Si può verificare che l'attività d'impresa sia:

- imputabile **formalmente** ad un soggetto, persona fisica o giuridica, che acquista la qualità di imprenditore in virtù del generale principio della spendita del nome (**imprenditore palese o prestanome**);
- imputabile **di fatto** ad altro soggetto "il reale interessato", anch'egli persona fisica o giuridica, che somministra al primo i necessari mezzi finanziari, dirige in fatto impresa e fa suoi tutti i guadagni: dunque il dominus dell'impresa. Il quale non si appalesa ai terzi come imprenditore (**imprenditore indiretto o occulto**).

L'imprenditore occulto è quindi colui che non agisce personalmente, ma esercita la propria attività servendosi, nei suoi rapporti con i terzi, di un prestanome; pur non apparendo, cioè, all'esterno come colui che esercita l'attività di impresa, ne è il vero soggetto economico.

Il prestanome

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per vari motivi alcuni imprenditori preferiscono non comparire negli atti che compiono, ma utilizzare un prestanome che appaia ai terzi come imprenditore.

Il prestanome è un soggetto nulla tenente con un patrimonio inconsistente, quindi i creditori non hanno nulla su cui rivalersi, che agisce in nome proprio nell'interesse dell'imprenditore occulto.

L' imprenditore occulto non vuole apparire nei confronti dei terzi come titolare dell'impresa, per questo si serve di un prestanome, stipendiato, che compie nel suo interesse ma in nome proprio tutti gli atti relativi all'esercizio d'impresa.

Il vero titolare così non compare all'esterno ed anche se riceve gli utili della sua società, **si sottrae ai rischi e alle responsabilità che derivano dall'esercizio d'impresa.**

In linea generale il rischio d' impresa ricade, secondo il criterio della spendita del nome, sulla persona nel cui nome gli atti d'impresa sono posti in essere.

La figura è stata creata in dottrina ed accolta da parte della giurisprudenza per ammettere la possibilità di dichiararne il fallimento, pur non avendo questi soggetti i requisiti formali per essere oggetto di una sentenza dichiarativa di fallimento.

Da tempo, secondo l'opinione prevalente, contro l'imprenditore occulto i terzi creditori pare non possano avanzare alcuna pretesa, in quanto essi hanno contrattato col prestanome, il quale ha speso il proprio nome e non già quello dell'imprenditore occulto.

In pratica si è sempre ritenuto dai più che la situazione fosse analoga a quella che si verifica nel caso di **terzi che hanno contrattato con un mandatario senza rappresentanza**; in tal caso, infatti, i terzi non hanno azione verso il mandante, il cui nome non è speso dal mandatario senza rappresentanza.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La giurisprudenza ha sostenuto in passato che **l'imprenditore occulto ed il prestanome sono comunque responsabili in solido per le obbligazioni sorte dall'esercizio dell'impresa**, utilizzando a questo scopo l'interpretazione analogica dell'art. 147 secondo comma della **legge fallimentare**, che prevede l'estensione del fallimento della società ai soci illimitatamente responsabili scoperti dopo la dichiarazione di fallimento, anche se la loro presenza era ignara ai creditori stessi, circostanza questa che accomuna all'ipotesi dell'art. 147 quella dell'imprenditore occulto.

La teoria del potere d'impresa

Secondo la *Teoria del potere d'impresa* (Ferri) sussiste una responsabilità **cumulativa** dell'imprenditore palese e del *dominus*, in quanto, nel nostro ordinamento giuridico la responsabilità è sempre riconosciuta a carico di colui o di coloro che detengono il potere di gestione (principio della inseparabilità nel rapporto responsabilità - potere di gestione) chi esercita il potere di direzione in un'impresa ne assume anche necessariamente il rischio e risponde delle relative obbligazione.

Questo principio è desumibile **da una serie di norme** dettate sia per la società di persone che per quella di capitali:

- L'art. 2267 1^ c., del c.c., in tema di **società semplice**, ammette la possibilità di limitare la responsabilità dei soci nei confronti dei creditori sociali, ma esclude che tale limitazione possa operare anche a favore dei soci amministratori.
- L'art. 2291, in tema di **società in nome collettivo**, afferma la responsabilità illimitata e solidale di tutti i soci poiché il potere di amministrazione è elemento connaturale della qualità di socio.
- Gli artt. 2318 e 2320, in tema di **società in accomandita semplice**, affermano rispettivamente che:
  1. (2318) l'amministrazione può essere conferita **soltanto ai soci accomandatari** che sono a responsabilità illimitata
  2. (2320) la perdita del beneficio della responsabilità limitata per i soci accomandanti si verifica proprio quando essi **compiano atti di amministrazione**
  3. L'art.2362, in tema di società di capitali, sancisce la responsabilità illimitata dell'unico azionista per le obbligazioni della società sorte nel periodo in cui le azioni erano concentrate nelle mani di una sola persona.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Pertanto discende che quando l'attività di impresa è esercitata tramite prestanome, responsabili verso i creditori sono sia il prestanome che il dominus anche se solo nei confronti del primo sarà applicabile la legge fallimentare avendo infatti egli acquistato la qualità di imprenditore per la spendita del nome.

La teoria dell'imprenditore occulto

Secondo la *Teoria dell'imprenditore occulto* (Bigiavi e Pavone La Rosa, quest'ultimo sottolinea lo stretto legame col principio della inseparabilità fra potere di direzione dell'impresa e responsabilità illimitata) sussiste una responsabilità personale e dunque il fallimento personale anche del *dominus*.

La *ratio* di tale teoria è da rintracciare nella disposizione contenuta **nel 2°comma dell'art.147 legge fallimentare.**

Ipotesi di socio occulto di società palese

L'art.147 legge fallimentare espressamente prevede l'ipotesi del "socio occulto di società palese".

Infatti il 1° comma dell'art.147 afferma il noto principio secondo il quale

> *"..il fallimento della società con soci a responsabilità illimitata produce anche il fallimento dei soci.."*

stessi;

il 2°comma dello stesso articolo dispone che il fallimento della società si estende anche ai soci (occulti) la cui esistenza sia stata scoperta dopo la dichiarazione di fallimento della società e dei soci palesi.

Ipotesi di socio occulto di società occulta

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tuttavia si ritiene che per analogia il 2°comma dell'art.147 possa essere applicato anche all'ipotesi in cui i soci abbiano occultato ai terzi l'esistenza della società di persone sicché quest'ultimi hanno creduto di avere a che fare con un imprenditore individuale; e quindi in questo caso siamo nell'ipotesi di "**socio occulto di società occulta**".

Proseguendo su tale via interpretativa si arriva ad affermare la responsabilità e l'esposizione al fallimento di chiunque, palesamente o occultamente, domini a lui un'impresa a lui non formalmente imputabile.

Società di fatto

Per la costituzione di una società di persone non è necessario l'atto scritto; il contratto di società può infatti perfezionarsi anche per fatti concludenti e definiremo tale società come "di fatto".

La società di fatto non commerciale viene regolata dalle norme della società semplice

La società di fatto che esercita attività commerciale è regolata dalle norme della collettiva irregolare con la conseguenza che tutti i soci risponderanno personalmente ed illimitatamente della obbligazioni sociali.

Dunque alla società di fatto commerciale verrà applicato l'art.147, 2°comma L.F..

Nel caso di una **società in accomandita semplice** (caratterizzata dall'esistenza di due categorie di soci, che si diversificano a seconda del livello di responsabilità - illimitata per gli **accomandatari** e limitata alla quota conferita per gli **accomodanti**, ai sensi dell'art. 2312 c.c.) per far presumere la qualità di accomandatario al socio occulto, è necessario **accertare di volta in volta la posizione in concreto assunta dal detto socio**, con la conseguenza che il socio occulto di una società in accomandita semplice assume responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali, ai sensi dell'art. 2320 c.c., solo ove contravvenga al divieto di

> *"compiere atti di amministrazione o di trattare o concludere affari in nome della società" (Cassazione nr.508 del 19.01.1991).*

Ed è vero altresì che, agli effetti indicati non è sufficiente (sul piano dell'ingerenza vietata all'accomandante), il compimento, da parte sua, di un qualsiasi atto di amministrazione, occorrendo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

viceversa che si tratti di atti aventi influenza decisiva (o quantomeno rilevante) sulla amministrazione della società, nel senso che riguardino non il mero profilo esecutivo ma il momento genetico del rapporto in cui si manifesta la scelta di impresa e siano quindi, in altre parole atti di gestione e non di mero ordine (Cassazione n.172-1987, n. 2041-1988; Trib. Torino 26.11.1992).

Responsabilita' per le violazioni di norme tributarie

Colpevolezza

In materia di sanzioni amministrative, secondo l'art.5, c.1, Dpr 472/97, nelle violazioni punite con sanzioni amministrative **ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa** (art.43 c.p.).

Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave (art.2236 c.c.).

Colpa grave

Il 3^ comma prevede che la colpa (art.42 c.p.) è **grave** quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la **macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari.**

Secondo il legislatore la colpa grave finisce per costituire uno stato soggettivo **assai prossimo al dolo**, dal quale **differisce** soltanto in quanto **non vi è la possibilità di individuare con certezza il carattere intenzionale della violazione.**

Dolo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il 4^ comma prevede che è **dolosa** (art.43 c.p.) la violazione attuata con **l'intento** di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

Ciò che rileva nel concetto di dolo è **la volontà dell'autore della violazione consapevolmente diretta all'evasione**, cosicchè non è mai possibile considerare doloso quel comportamento che, pur violando la legge tributaria, non persegua intenzionalmente siffatto obiettivo. Così definito è dolo specifico.

Sia il dolo, sia la colpa grave non possono essere presunti.

L'ufficio, in questi casi deve necessariamente **motivare in modo specifico il suo convincimento** e indicare gli elementi probatori che lo determinano.

L'**inosservanza degli adempimenti fiscali** da parte del contribuente **non è punibile** se consegue unicamente a comportamenti del professionista, al quale il contribuente si era rivolto per dette incombenze.

È da ritenere incolpevole, a norma dell'art.5, c.1, d.lgs. 472/97, il comportamento omissivo del contribuente con riferimento agli adempimenti diversi dal mancato pagamento del tributo (Cassazione, sez. trib. N.17579 del 20.11.02).

Per non incorrere nella sanzione tributaria è sufficiente dimostrare di avere tenuto un comportamento diligente (C.M. 180/E/98/110100 del 13.07.98).

Invece, **in campo civilistico** per sottrarsi alle conseguenze dell'inadempimento è indispensabile **fornire la prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il danno.**

Cause di non punibilità

Secondo l'art.6, c.1, d.lgs. 472/97, se la violazione è conseguenza di **errore sul fatto**, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa.

Occorre valutare la causa dell'errore, considerando se il contribuente ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà. **Se l'errore dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità.

Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti di stima non danno luogo a violazioni punibili.

In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative (art.109 dpr 917/86), ancorchè relative alle operazioni disciplinate dal d.lgs. 358/97, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il 5%.

Obiettiva incertezza della norma

Il 2^ comma, d.lgs. 472/97, prevede che **non è punibile** l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli di dichiarazione e per il pagamento.

Sussiste incertezza obiettiva di fronte a norme di leggi equivoche, tali da **ammettere interpretazioni diverse** e da non consentire, in un dato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Spesso si verifica in occasione in presenza di leggi nuove, rispetto alle quali ancora non si è formato un orientamento interpretativo definito, o coesistono orientamenti contraddittori.

Al riguardo anche l'art.8 d.lgs. 546/92 (Errore sulla norma), del Nuovo processo tributario, prevede che la commissione tributaria dichiara non applicabile le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. L'errore può integrare l'esimente soltanto quando sia riscontrabile una formulazione assolutamente non chiara della legge, di contenuto equivoco, in assenza di orientamenti interpretativi dell'A.F. o anche in presenza di orientamenti contraddittori.

Mancato pagamento del tributo da parte di terzi

Il 3^ comma, d.lgs. 472/97, prevede che il contribuente **non è punibile** quando dimostri che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'A.G. e addebitabile esclusivamente a

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

terzi.

Al riguardo l'art.1 legge n. 423 dell'11.10.95, prevede che la riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante del professionista in dipendenza del loro mandato professionale.

Causa di forza maggiore

Il comma 5, d.lgs. 472/97, prevede che **non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.** Cioè **imputabile ad ogni forza del mondo esterno che determina in modo inevitabile il comportamento del soggetto**.

Ad esempio l'interruzione delle comunicazioni per eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito, anche in caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto.

Di solito la causa di forza maggiore viene **accertata con apposito decreto.**

Violazioni meramente formali

Secondo il comma 5-bis, d.lgs. 472797, **non** sono inoltre punibili le violazioni che **non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo** e **non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo** (aggiunto dall'art.7, c.1, lett.a), d.lgs. 32/2001).

In sostanza, le condizioni di non punibilità possono sussistere quando la violazione ha carattere formale e la sanzione, in genere, è determinata in misura fissa.

Le condizioni negative citate (che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che non incidono sulla determinazione delle base imponibile, dell'imposta e del versamento del tributo) devono ritenersi **concorrenti e non alternative** per configurarsi una violazione "meramente formale" (Circ. n.77 del 03.08.2001).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Concorso di persone

Secondo l'art.9, d.lgs. 472/97, **quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta.**

Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati **in solido** più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso (artt.42, 110, 113 c.p.).

Il contributo del concorrente può essere:

- a livello **materiale**, quando la condotta (anche omissiva) dell'agente facilita la condotta degli altri concorrenti, cioè sia tale che in sua assenza il reato non si sarebbe compito, ma occorre che abbia in concreto permesso la sua realizzazione, anche se il reato avrebbe potuto essere realizzato in altro modo;
- a livello **psicologico** (c.d. *concorso morale*), quando fa sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente o rafforzando quello già maturato (suggerimento, consiglio, mandato, etc.)

Per esserci il concorso occorre che la condotta del concorrente sia animata dalla piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione del reato.

Resposabilità del consulente

Ferma restando la responsabilità del contribuente, **la responsabilità a titolo di concorso del consulente, sussiste se questi abbia istigato il contribuente o sia stato con lui d'accordo per violare la norma tributaria (dolo) ovvero versi in colpa grave.**

L'entità della sanzione irrogata può essere diversa per i vari concorrenti, in ragione degli elementi indicati nell'art.7, che esaltano l'eventuale differente grado di responsabilità.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La sanzione sarà irrogata autonomamente a ciascuno dei coautori (personalizzazione dell'atto di contestazione), che per ciascuno dovrà indicare i fatti a lui attribuiti, gli elementi probatori a sostegno della contestazione, le norme violate.

Autore mediato

Secondo l'art.10, d.lgs. 472/97, salva l'applicazione dell'art.9 **chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole** o avvalendosi di persona incapace di intendere e di volere, **determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.**

Si evidenzia che la norma in esame pone un'eccezione alla disciplina del carattere personale della responsabilità, introducendo la figura del c.d. **"autore mediato"**, che rileva ogni qual volta **la violazione è materialmente posta in esser da un soggetto diverso da quello cui è ascrivibile la responsabilità per l'azione od omissione perpetrata.**

Vi rientrano le ipotesi in cui il soggetto che pone materialmente in essere la violazione sia costretto ovvero indotto alla commissione della violazione medesima:

- per effetto della violenza o della minaccia altrui;
- a causa di errore incolpevole;
- in stato, anche solo transitorio, di incapacità di intendere e di volere.

In tali casi, della violazione risponde, di norma, in luogo dell'autore materiale, il c.d. autore mediato, cioè colui il quale ha, in sostanza, cagionato la violazione contestata.

La responsabilità, tuttavia, non esclude, ovviamente, la responsabilità dei coautori della violazione nelle ipotesi di concorso.

Responsabili per la sanzione amministrativa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Secondo l'art.11, d.lgs. 472/97, nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione e sul pagamento del tributo è commessa **dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica** nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato **ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore**, anche di fatto, di società, associazione od ente con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, **la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata**, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.

Al riguardo si ha una **presunzione relativa di identificazione** del responsabile della violazione, individuandolo, fino a prova contraria, in **colui che ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi** (ART.11, 2^ c., d.lgs. 472/97).

In merito l'art.7, D.L. n.269 del 30.09.2003, in tema di riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, prevede che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

Il comma 4, citato art.11, prevede che il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

Obbligazione solidale

È legittima la notifica al legale rappresentante di una società di capitali (in quanto coobligato in solido) del solo avviso di mora per il pagamento di somme dovute a titolo di penalità, posto che costui può far valere in giudizio tutte le sue ragioni, senza limitazioni di sorta (Cassazione, sez.trib. n.5179 del 03.04.03).

La responsabilità solidale del legale rappresentante è invocabile solo per le sanzioni connesse a violazioni in materia di riscossione e no per quelle irrogate per violazioni di norme relative all'accertamento delle imposte sui redditi di cui al dpr 600/73 (Cassazione Sez. trib. n.16411 del 03.11.03 - n.7791 del 20.07.99 - n.2984 01.03.02 – n.18160 del 20.12.02 – n.10427 del 02.07.03).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Leggi anche: Accertamento nei confronti del socio occulto di una società a ristretta base azionaria: è legittimo?

aprile 2009

Antonino Pernice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D