



Ires e riforma societaria

Responsabilità nei gruppi di imprese

di Piergiorgio Valente

Le riforme societaria e fiscale in vigore dal 1° gennaio 2004 introducono nell'ordinamento italiano fondamentali interessanti novità riguardanti i gruppi di imprese; sebbene manchi ancora una compiuta nozione di gruppo, il legislatore italiano ha inteso disciplinare taluni aspetti, quali:

- obblighi e responsabilità tributari per le società incluse nel perimetro di consolidamento fiscale, previsti dagli artt. 118 e seguenti del Tuir (come modificato ed integrato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in "il fisco" n. 8/2004, fascicolo n. 2, pag. 1079);

- responsabilità civilistica derivante dall'attività di direzione e coordinamento dei gruppi di società, prevista dagli artt. 2497 e seguenti del codice civile.

Il presente lavoro si propone di offrire un compendio dei profili di responsabilità, sia da un punto di vista civilistico che fiscale, conseguenti alle scelte operate dai "vertici" del *management* dei gruppi di imprese.

Obblighi e responsabilità tributari delle società che partecipano al consolidato

Il regime opzionale della tassazione di gruppo, previsto dagli artt. 117 e seguenti del Tuir (per il consolidato nazionale) prevede alcuni obblighi in capo alla società controllante ed alle società controllate che partecipano al consolidato, nonché responsabilità tributarie amministrative comuni.

Le disposizioni applicative delle norme di legge sul consolidato nazionale saranno adottate con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 129 del Tuir.

In attesa dell'adozione del decreto attuativo, nonché di chiarimenti ufficiali da parte dell'Ammi-

nistrazione finanziaria, si fornisce un primo commento a quella parte della normativa riguardante gli obblighi e le responsabilità nascenti dalla tassazione di gruppo consolidata agli effetti dell'Ires.

Obblighi della società controllante

La società (o ente) controllante provvede alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale, apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi le rettifiche di consolidamento (art. 122 del Tuir).

Ai sensi dell'art. 118, comma 3, del Tuir, gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto gravano esclusivamente sulla società controllante, come pure spetta a quest'ultima l'utilizzo dei crediti d'imposta e delle perdite fiscali.

Per il primo esercizio, l'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente - come risultante dalle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo precedente dalle società che partecipano alla tassazione consolidata (1) - al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto (art. 118, comma 3, del Tuir).

In altri termini, per il primo esercizio la controllante determina l'acconto dovuto comportandosi come se fosse già stata presentata per il periodo d'imposta precedente la dichiarazione dei redditi consolidata (2).

A tale proposito, è stata prevista una norma transitoria con la quale si dispone che, per il primo periodo d'imposta in corso alla data di entrata in

(1) Quanto alla disciplina sulla determinazione degli acconti su basi revisionali, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all'art. 4 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154.

(2) Cfr. relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 344/2003 (in "il fisco" n. 47/2003, fascicolo n. 2, pag. 7088).

vigore delle disposizioni del nuovo Tuir, l'acconto dovuto dalla controllante è determinato assumendo come imposta del periodo precedente quella indicata nella dichiarazione presentata per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate [art. 4, comma 1, lettera l), del D.Lgs. n. 344/2003].

L'art. 118, comma 2, del Tuir dispone poi che le perdite relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. Le eccedenze d'imposta riportate a nuovo dalle singole società relative agli esercizi anteriori alla tassazione di gruppo possono, invece, essere utilizzate, alternativamente, dalla società controllante o dalla società controllata a cui spettano.

Obblighi delle società controllate

A seguito dell'esercizio congiunto dell'opzione, ciascuna società controllata risulta destinataria dei seguenti obblighi:

a) compilare il modulo della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili (D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) e degli acconti autonomamente versati. Al modello deve essere allegato il prospetto [di cui all'art. 109, comma 4, lettera b), del Tuir], contenente gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, nonché le altre rettifiche di valore ed accantonamenti deducibili [art. 121, comma 1, lettera a), del Tuir];

b) fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale (ex art. 123 del Tuir), specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto [art. 121, comma 1, lettera b), del Tuir];

c) fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, anche successivamente al periodo di validità dell'opzione [art. 121, comma 1, lettera c), del Tuir].

Responsabilità tributaria (art. 127 del Tuir)

Il meccanismo delle responsabilità nascenti dal consolidato si articola in responsabilità autonome di ciascuna società che partecipa al consolidato ed in responsabilità (solidale, in linea di principio) in capo alla controllante per gli illeciti tributari amministrativi imputabili alle società controllate.

La responsabilità solidale permane in capo a ciascuna società per ciò che riguarda l'illecito dell'omesso versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi del consolidato.

In particolare, secondo le norme del Tuir, ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi, riferite al proprio reddito complessivo, per le somme che risultano dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo formale della propria dichiarazione (art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), nonché per le violazioni degli obblighi strumentali per la determinazione del reddito medesimo (art. 127, comma 1, del Tuir).

La stessa responsabilità grava sulla società controllante, nel caso in cui si tratti di violazioni di norme tributarie che incidono sul reddito ad essa singolarmente riferibile, nonché sul reddito complessivo globale (art. 127, comma 2, del Tuir).

Tale società, peraltro, risulta pure essere responsabile solidale per gli illeciti tributari riferibili alle società controllate in regime di tassazione consolidata (art. 127, comma 2, del Tuir).

Nel caso di omesso versamento, invece, dovuto in base alla dichiarazione dei redditi agli effetti della tassazione consolidata, la responsabilità del pagamento grava, solidalmente, su ciascuna società (art. 127, comma 3, del Tuir), sebbene le autorità fiscali debbano rivolgersi prioritariamente alla società o all'ente controllante. È ammessa, tuttavia, la rivalsa della società od ente controllante nei confronti delle società controllate, a condizione che la società controllante trasmetta a queste ultime copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualità di domiciliatario delle controllate (art. 127, comma 4, del Tuir).

Responsabilità delle società che esercitano attività di direzione e coordinamento

Con la riforma del diritto societario il legislatore ha introdotto per la prima volta norme in materia di gruppi, senza peraltro fornire una nozione di gruppo o di controllo di società (articoli da 2497 a 2497-sexies del Capo IX del Titolo V del Libro V del codice civile, rubricato "Direzione e coordinamento di società") (3); è stata, infatti, utilizzata la locuzione "società o enti che esercitano attività di direzione e coordinamento" per comprendere nell'ambito di applicazione della norma quei soggetti che nella realtà economico-sociale sono individuati come società o enti capogruppo o *holding* (4).

(3) La disciplina in commento dà attuazione agli artt. 2, comma 1, lettera h), e 10 della legge delega 3 ottobre 2001, n. 366 di riforma del diritto societario; in particolare, la richiamata lettera h) prevede, fra i principi generali della riforma, la disciplina dei "gruppi di società secondo principi di trasparenza e di contenimento degli interessi coinvolti".

(4) Come si legge nella relazione di accompagnamento al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (in "il fisco" n. 38/2002, fascicolo n. 2, pag. 5472), il richiamo a preesistenti definizioni di gruppo

Nozione di direzione e coordinamento di società

Si è osservato in dottrina che la locuzione "attività di direzione e coordinamento" è idonea a ricomprendere qualsiasi modalità di esercizio di un potere di indirizzo gestorio su altra società, prescindendo dal riconoscimento o dall'attribuzione formale di poteri in tal senso.

Il legislatore ha inoltre individuato alcune significative presunzioni circa l'esistenza dell'attività di direzione e coordinamento:

- l'art. 2497-*sexies* del codice civile presume che "salvo prova contraria ... l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ...";

- l'art. 2497-*septies* del codice civile (5) specifica, inoltre, che la disciplina dell'attività di direzione e coordinamento non si applica solo alle società od enti legati dai rapporti di controllo, ma anche alle società od enti che esercitano tale attività sulla base di un contratto fra le stesse società o di clausole dei loro statuti.

Dall'art. 2497-*septies* discende, infatti, la possibilità che la soggezione all'altrui direzione e coordinamento trovi origine nella volontà negoziale delle stesse società. In altre parole, le società, prescindendo dall'esistenza di vincoli di controllo, possono concludere accordi in forza dei quali si instaura fra loro un coordinamento - finanziario e/o organizzativo - tale da dare vita alla loro direzione unitaria, con la conseguenza che anche in questi casi troveranno applicazione le norme sui gruppi introdotte dalla riforma.

Il regime di responsabilità

Il cardine dell'intera disciplina dei gruppi è rappresentato dall'introduzione di un regime di responsabilità della controllante nei confronti dei soci e dei creditori sociali della controllata.

L'assunto da cui parte il legislatore della riforma è che le aggregazioni societarie - pur rappresentando un fisiologico, quanto legittimo, modo di esercizio dell'impresa sociale - determinano un mutamento sostanziale delle condizioni di esercizio dell'impresa; ne consegue che per il socio, l'entrata o l'uscita della società dal gruppo si accompagna ad

è apparso inopportuno perché le innumerevoli nozioni esistenti nella normativa speciale sono funzionali a problemi specifici. Si è, inoltre, ritenuto che qualunque nuova definizione "si sarebbe dimostrata inadeguata all'incessante evoluzione della realtà sociale, economica e giuridica". In altri termini, si è scelto di attribuire rilevanza giuridica ad una situazione di fatto determinata dall'esercizio dell'"attività di direzione e coordinamento" (formula mutuata dalla disciplina bancaria).

(5) Introdotto dal decreto correttivo 6 febbraio 2004, n. 37 e rubricato "Coordinamento fra società".

una alterazione dei profili di rischio dell'investimento valutato al momento dell'ingresso in società.

L'art. 2497 del codice civile disciplina una nuova azione di responsabilità nei confronti della società e dell'ente che esercita attività di direzione e coordinamento da parte dei soci e dei creditori della società controllata.

Fra i soci con interesse ad agire per ottenere il risarcimento dei danni nei confronti della società capogruppo ritroviamo, come è ovvio, i soci di minoranza o comunque avulsi dalla direzione unitaria.

Chiamati a rispondere del danno sono "la società o l'ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento" di altra società.

Presupposti della responsabilità sono:

- la illiceità della condotta, consistente in una azione che violi i "principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime ..."; e

- l'esistenza del danno alla redditività ed al valore della partecipazione sociale nei confronti dei soci e dei creditori.

In ogni caso, la responsabilità della società od ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento è esclusa quando il danno risulti mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di operazioni a ciò dirette.

L'esercizio dell'azione di responsabilità è, altresì, escluso quando il socio od il creditore sociale siano stati soddisfatti dalla società soggetta all'attività di direzione e coordinamento: ai sensi dell'art. 2497, comma 3, del codice civile "Il socio ed il creditore sociale possono agire contro la società o l'ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento, solo se non sono stati soddisfatti dalla società soggetta alla attività di direzione e coordinamento".

Anche le persone fisiche che siano a capo di un gruppo possono essere chiamate a rispondere del danno con le società e gli enti; si pensi all'eventuale socio di controllo o qualificato o a chi esercita tale potere di fatto.

La stessa azione potrebbe essere esercitata nei confronti degli amministratori (o del direttore generale) della società controllata quali esecutori delle direttive della capogruppo, non potendosi negare che essi abbiano in tal modo partecipato al processo decisionale relativo ad atti pregiudizievoli per le società controllate.

Il regime di pubblicità

L'appartenenza al gruppo è assoggettata ad un regime di pubblicità volto a realizzare gli obiettivi di trasparenza e di rafforzamento della tutela della società controllata, dei soci di minoranza e dei terzi creditori; vengono, a tal fine, imposti una serie

di obblighi informativi atti a rivelare l'appartenenza della società al gruppo.

Il comma 1 dell'art. 2497-*bis* del codice civile stabilisce, infatti, che la società deve indicare "la società o l'ente alla cui attività di direzione e coordinamento è soggetta negli atti e nella corrispondenza ..."; inoltre, l'organo amministrativo della società soggetta all'altrui attività di direzione e coordinamento deve provvedere a rivelare, mediante apposita iscrizione nel Registro delle imprese, la propria natura di società di gruppo.

Gli amministratori sono responsabili dei danni sofferti dai soci e dai terzi a causa della mancata conoscenza di tali fatti.

Gli amministratori devono, inoltre, indicare - a norma dell'art. 2497-*bis*, ultimo comma - nella relazione sulla gestione che accompagna il bilancio i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa sociale e sui suoi risultati. La società controllata deve, infine, esporre nella nota integrativa un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento.

Conclusioni

La scelta di aderire al sistema della tassazione consolidata può generare all'interno dei gruppi possibili sperequazioni in ragione del livello da cui

si opera il consolidamento che potrebbe comportare l'esclusione dal consolidato di talune società del gruppo con conseguente tassazione degli utili distribuiti dalle società consolidate.

Ciò dovrebbe originare una serie di compensazioni finanziarie tra controllate e consolidante; la consolidante dovrà *indennizzare* le società incluse nel consolidato che - per effetto della scelta del perimetro di consolidamento - non potessero beneficiare di vantaggi fiscali altrimenti ottenibili se fosse stata diversamente definita l'area di consolidamento ovvero se tali società avessero aderito al consolidato nella veste di consolidanti. Da tale necessità, come osservato, pare discendere la disposizione di previsione dell'art. 118, comma 4, del Tuir, in base alla quale sono escluse dalla formazione del reddito imponibile "le somme percepite o versate tra le società" partecipanti al consolidato "in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti".

Si tratta di forme di indennizzo fiscalmente irrilevanti che, una volta corrisposte alle società che offrono (o perdono) vantaggi fiscali per effetto della particolare opzione dell'area di consolidamento, rimuovono svantaggi di carattere economico.