

RILEVANZA FISCALE DELLA NOZIONE DI CONTROLLO CONTENUTA NEL CODICE CIVILE



Sandro Maria GALARDO

Dottore Commercialista - of counsel Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

La nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c. produce riflessi anche nell'ambito della disciplina fiscale. In tale contesto, le norme tributarie si distinguono tra quelle che fanno riferimento soltanto al controllo di diritto, finalizzate a delimitare il perimetro del gruppo di imprese cui si rende applicabile una specifica disciplina, e le disposizioni fiscali in cui risulta rilevante sia il controllo di diritto sia il controllo di fatto, che hanno una finalità lato sensu antielusiva. Una fattispecie particolare riguarda invece la disciplina in tema di prezzi di trasferimento che richiama il concetto di controllo senza fare rinvio all'art. 2359 c.c.

1

LA NOZIONE DI “CONTROLLO”

La nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c. produce riflessi anche nell'ambito della disciplina fiscale. Ciò avviene attraverso l'espresso richiamo contenuto in diverse disposizioni tributarie e in alcune ipotesi, in cui il legislatore fiscale fa riferimento al concetto di controllo senza fare rinvio al Codice civile, mediante chiarimenti espressi in documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, le normative fiscali che, direttamente o attraverso l'interpretazione contenuta in documenti di prassi, fanno rinvio all'art. 2359 c.c. possono essere suddivise in due tipologie:

- disposizioni che richiamano la norma del codice civile al fine di **delimitare il perimetro del gruppo di imprese cui si rende**

applicabile la specifica disciplina, nelle quali rileva soltanto il controllo di diritto di cui al comma 1 n. 1 dell'art. 2359 c.c.;

- disposizioni il cui richiamo al 2359 c.c. ha una **finalità lato sensu antielusiva**, nelle quali risulta rilevante sia il controllo di diritto sia il controllo di fatto.

Rientrano nella prima categoria, ad esempio, le norme che individuano i requisiti di accesso al consolidato nazionale, alla liquidazione IVA di gruppo o al Gruppo IVA e le disposizioni contenenti l'identificazione dei dividendi esteri che concorrono alla formazione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL) ai fini della deduzione degli interessi passivi.

Appartengono alla seconda categoria, sempre a titolo esemplificativo, le disposizioni relative alla presunzione di esterovestizione, quelle riguardanti l'applicazione delle norme antiabuso in tema di Aiuto alla crescita economica

(ACE) e le regole concernenti l'applicabilità della disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC).

Una fattispecie particolare riguarda la disciplina in tema di prezzi di trasferimento che richiama il concetto di controllo senza fare rinvio all'art. 2359 c.c. Secondo i documenti di prassi a tutt'oggi pubblicati sul tema (circolare Min. Finanze 22.9.1980 n. 32) nella nozione di controllo non dovrebbe farsi esclusivo riferimento alla definizione contenuta nella norma del Codice civile. Tuttavia, in virtù delle modifiche normative intervenute *medio tempore* e sulla base della *ratio* delle disposizioni sul *transfer pricing*, anche in assenza di nuovi chiarimenti di prassi, tale posizione interpretativa potrebbe essere ritenuta attualmente superata.

2

RILEVANZA FISCALE DEL CONTROLLO DI DIRITTO

L'art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. disciplina il c.d. **controllo di diritto**, che si configura nei confronti di società *"in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"*.

Tale disciplina che definisce il controllo di diritto è richiamata in diverse disposizioni fiscali con la funzione di delimitare il gruppo di imprese a cui si rende applicabile la normativa ivi prevista.

A titolo esemplificativo, la disposizione che disciplina il controllo di diritto è richiamata per identificare il gruppo di imprese nei seguenti ambiti tributari.

CONSOLIDATO NAZIONALE

Il regime opzionale del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 129 del TUIR, prevede che l'ente o la società controllante determini un'unica base imponibile costituita dalla somma algebrica dei redditi complessivi

netti prodotti (utili e perdite) da ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo ed esposta nella dichiarazione dei redditi del consolidato. L'opzione, di natura bilaterale può essere esercitata dai soggetti fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c. (con i requisiti di cui all'art. 120 del TUIR¹).

LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO

Il regime opzionale della liquidazione IVA di gruppo rappresenta una particolare procedura di compensazione dell'IVA, prevista dal DM 13.12.1979, recante le norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 73 ultimo comma del DPR 633/1972, per effetto del quale i versamenti IVA possono essere eseguiti dall'ente o dalla società controllante, per l'ammontare complessivamente dovuto da esso e da una o più società controllate, al netto delle eccedenze detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche. Possono avvalersi dell'opzione per la liquidazione IVA di gruppo gli enti o società controllanti relativamente ad una o più società considerate "controllate", a norma dell'art. 2 dello stesso decreto ministeriale (società le cui azioni o quote sono possedute, direttamente, o indirettamente attraverso altre società controllate, per una percentuale superiore al 50% del loro capitale fin dall'inizio dell'anno solare precedente). Secondo l'Amministrazione finanziaria², il legislatore nella individuazione della nozione di società controllata ha fatto riferimento alla disciplina civilistica relativa al controllo di diritto di cui all'art. 2359 c.c.

GRUPPO IVA

La disciplina di cui all'art. 70-bis e ss. del DPR 633/1972 prevede la costituzione del Gruppo IVA a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizza-

1 Partecipazione diretta o indiretta al capitale sociale e all'utile di bilancio per una percentuale superiore al 50%.

2 Circolare Min. Finanze 28.2.1986 n. 16.

tivo. Mediante l'opzione per il Gruppo IVA si dà origine ad un unico soggetto passivo d'imposta con il principale effetto costituito dalla circostanza per cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra i membri del Gruppo non sono soggette ad IVA, mentre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e gli acquisti di beni e servizi effettuati da un membro del Gruppo verso terzi si considerano effettuati dal Gruppo IVA. La sussistenza del vincolo finanziario, necessaria per l'esercizio dell'opzione congiuntamente al ricorrere del vincolo economico e organizzativo, è rappresentata dall'esistenza di un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c.

DIVIDENDI ESTERI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL ROL

Ai sensi dell'art. 96 del TUIR, gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza rispetto agli interessi attivi è deducibile nel limite del 30% del ROL, ove tale grandezza deve essere intesa come la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con determinate esclusioni³, così come risultanti dal Conto economico dell'esercizio. Ai fini del calcolo del ROL si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c.

In tutte le citate discipline, il legislatore tributario, nell'individuare un interesse del gruppo di imprese alla applicazione delle stesse, ha inteso definirne l'ambito adottando una nozione di controllo basata sulla definizione civilistica del controllo di diritto.

Di conseguenza, per il rispetto del requisito è sufficiente il riscontro del **possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria**, senza verificare la sussistenza di un effettivo potere di determinare le decisioni in sede assembleare.

Sulla base dei chiarimenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, infatti, si evidenzia che il requisito del controllo di diritto è stato ritenuto sussistente, nell'ambito dell'accesso al consolidato nazionale, in presenza del possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, anche in caso di *"impossibilità, di fatto, del soggetto controllante «di diritto» di esercitare il potere di determinare in modo unilaterale ed autonomo le scelte gestionali della società consolidata e di imporre definitivamente ed autonomamente la propria volontà nell'organo assembleare di quest'ultima"*⁴.

3

RILEVANZA FISCALE DEL CONTROLLO DI FATTO

L'art. 2359 c.c., oltre a disciplinare nel comma 1 n. 1 il controllo di diritto, definisce il c.d. **controllo di fatto, sia azionario sia contrattuale**: *"sono considerate società controllate: [...] 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa"*.

Le disposizioni fiscali che fanno riferimento alla predetta norma civilistica, anche nella parte in cui si definisce il controllo di fatto, hanno una **finalità di contrastare comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie**.

Ad esempio, la disciplina sia sul controllo di

3 Sono esclusi dalla determinazione del ROL: (i) le voci di cui al n. 10 lett. a) e b), ovvero gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali; (ii) i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali; (iii) i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

4 Si veda la risoluzione 1.9.2009 n. 245 "Consulenza giuridica - Richiesta di parere in merito alla sussistenza del requisito del controllo di diritto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, ai fini dell'accesso al consolidato nazionale".

diritto sia sul controllo di fatto è richiamata nei seguenti ambiti tributari.

PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE

Le disposizioni di cui ai commi 5-bis, 5-ter e 5-quater dell'art. 73 del TUIR, senza incidere sui requisiti sostanziali ordinariamente previsti dai commi da 3 a 5 del medesimo art. 73 per la verifica dell'effettiva residenza degli enti e delle società, selezionano uno dei tre criteri alternativi⁵ previsti dal predetto comma 3 (la sede dell'amministrazione) desumendolo, in via presuntiva, da alcuni elementi, quali il controllo della società e la residenza degli amministratori. Lo scopo delle presunzioni in esame è quello di contrastare la creazione di un'apparente residenza fiscale in un altro Paese. La nozione di controllo sulla base della quale è applicabile la presunzione legale relativa di residenza in Italia, alle condizioni previste dalle disposizioni sopra citate, è quella di cui all'art. 2359 comma 1 del TUIR.

DISPOSIZIONI ANTIABUSO IN TEMA DI ACE

L'ACE, di cui all'art. 1 del DL 6.12.2011 n. 201, rappresenta un incentivo al rafforzamento patrimoniale delle imprese collegato all'immissione di nuovo capitale di rischio da parte dei soci sotto forma di apporti in denaro o di accantonamenti di utili a riserva. L'agevolazione consiste nella possibilità di dedurre dal reddito imponibile IRES un importo pari al costo figurativo degli incrementi di capitale proprio, realizzati a partire dal 1 gennaio 2011. Gli incrementi di capitale proprio rilevanti ai fini ACE devono essere ridotti per effetto delle disposizioni antielusive (disapplicabili) – recate dall'art.

10 del DM 14.3.2012 (attuativo della disciplina ACE) – volte a prevenire eventuali fe-

nomeni duplicativi del beneficio. La citata disposizione antielusiva individua l'ambito soggettivo delle operazioni da considerare, riferendosi ai soggetti che sono legati tra loro da un rapporto di controllo, ai sensi dell'art. 2359 c.c., o sono entrambi controllati dalla medesima entità. Anche il recentissimo DM 3.8.2017 (che sostituisce il decreto del 2012) effettua un rinvio al Codice civile, indirizzando la disposizione antielusiva ai fini ACE "ai soggetti appartenenti al medesimo gruppo", individuato dalle "società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali, ad eccezione dello Stato e gli altri enti pubblici".

DISCIPLINA CFC

La disciplina delle CFC, di cui all'art. 167 del TUIR, prevede un regime di tassazione per "trasparenza" in capo al socio residente in Italia, dei redditi realizzati dalle sue controllate estere domiciliate in Stati con regime fiscale privilegiato, indipendentemente dalla effettiva percezione degli stessi⁶. La normativa ha lo scopo di contrastare la localizzazione di redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. La nozione di controllo adottata dal legislatore nell'ambito della disciplina CFC è quella di cui all'art. 2359 c.c. Filo comune delle citate discipline di contrasto, pertanto, è la presunzione da parte del legislatore fiscale che per realizzare comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie **sia sufficiente la sussistenza tra i soggetti di un'influenza dominante, anche indiretta, di uno sull'altro ovvero di un controllo di fatto, anche qualora non vi sia un controllo di diritto.**

5 Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

6 La normativa CFC prevede che i soggetti residenti possano disapplicare le disposizioni di cui all'art. 167 del TUIR, qualora dimostrino alternativamente: a) che la CFC svolga, in via principale, nello Stato o territorio nel quale ha sede, una effettiva attività industriale o commerciale; b) che dalle partecipazioni possedute non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

IL CONTROLLO AI FINI DELLA DISCIPLINA SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Le disposizioni in tema di prezzi di trasferimento sono contenute nell'art. 110 comma 7 del TUIR. Tale disciplina, recentemente oggetto di modifica in merito ad altri aspetti⁷, si rende applicabile alle società non residenti nel territorio dello Stato che *"direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa"*.

La previsione del requisito soggettivo del controllo, in presenza del quale si applica la disciplina sui prezzi di trasferimento, risulta immutata nel testo a decorrere dal 1990⁸; la formulazione risultava analoga sin dall'entrata in vigore del TUIR nel 1988⁹.

Circa l'eventuale riconducibilità del disposto dell'art. 2359 c.c. alla definizione di controllo per cui è applicabile la disciplina sui prezzi di trasferimento, si è espressa la circolare ministeriale 22.9.1980 n. 32 citata, ad oggi unico documento di prassi che ha fornito chiarimenti sul tema.

In tale circolare è stato escluso che la nozione di controllo sia riferibile esclusivamente al dettato di cui all'art. 2359 c.c., dovendo essa ricomprendere **"ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile**

dalle singole circostanze"¹⁰. In particolare, la circolare ha precisato che *"il criterio di collegamento che determina l'alterazione dei prezzi di trasferimento è costituito spesso dall'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra, che va ben oltre i vincoli contrattuali od azionari sconfinando in considerazioni di fatto di carattere meramente economico"*. Tuttavia, la circolare del Ministero delle Finanze 12.12.1981 n. 42, commentando le nuove disposizioni sui prezzi di trasferimento *medio tempore* introdotte (dal 31 dicembre 1980), che facevano riferimento esplicito al concetto di *"influenza dominante"*¹¹, ha chiaramente affermato: *"con la nuova disposizione il legislatore fiscale ha inteso porre fine ad ogni dubbio interpretativo circa il legame che deve esistere tra le due entità che pongono in essere la transazione, adeguandosi, sotto il profilo testuale, al concetto («influenza dominante») già chiaramente espresso e definito nei suoi tratti essenziali nella richiamata circolare n. 9/2267 [circolare n. 32/1980, ndr] in sede di interpretazione dall'allora vigente nozione di 'controllo' "*. Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, dunque, il legislatore è specificamente intervenuto per affermare la rilevanza del concetto di influenza dominante ai fini dei prezzi di trasferimento, modificando la relativa disciplina.

Pertanto, poiché le disposizioni attuali non

7 Le modifiche sono state apportate dal DL 24.4.2017 n. 50.

8 Art. 76 co. 5 (attualmente art. 110 co. 7) del TUIR in vigore dal 22 luglio 1990, come modificato dall'art. 3 del DL 21.7.1990 n. 192.

9 *"Controllano direttamente o indirettamente l'impresa o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa"* (art. 76 co. 5 del TUIR, in vigore dall'1.1.1988).

10 In tal senso, la circolare individua una serie di ipotesi che potrebbero far presumere l'esistenza di un controllo, quali in particolare: a) vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa; b) impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle *joint ventures*); c) diritto di nomina dei membri del Consiglio di Amministrazione o degli organi direttivi della società; d) membri comuni del Consiglio di Amministrazione; e) relazioni di famiglia tra le parti; f) concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria; g) partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita; h) partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi; i) controllo di approvvigionamento o di sbocchi; l) serie di contratti che modellino una situazione monopolistica; m) in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

11 *"I componenti del reddito d'impresa derivanti da operazioni con soggetti non residenti che per i loro rapporti diretti o indiretti con l'impresa ne subiscono l'influenza dominante o dispongono di influenza dominante su di essa sono valutati, se ne deriva aumento del reddito imponibile, in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati o dei beni o servizi ricevuti. La disposizione si applica anche quando l'impresa e il non residente sono sottoposti all'influenza dominante di uno stesso soggetto"* (art. 75 co. 4 del DPR 597/1973, in vigore dal 31 dicembre 1980).

fanno riferimento alla nozione di influenza dominante ma esclusivamente al concetto di controllo, si evidenziano dubbi in merito alla circostanza che le affermazioni contenute nella circolare n. 32/1980 siano ancora valide con riferimento alle disposizioni attualmente in vigore o se, al contrario, in relazione alla nozione di controllo di cui all'art. 110 comma 7 del TUIR debba farsi riferimento esclusivamente all'art. 2359 c.c., sia in relazione al controllo di diritto sia relativamente al controllo di fatto.

In altre parole, la questione che si pone è se per l'applicazione delle disposizioni in tema di prezzi di trasferimento debba farsi riferimento all'influenza dominante scaturente da particolari vincoli contrattuali di cui all'art. 2359 c.c. o anche qualora derivante da "*considerazioni di fatto di carattere meramente economico*".

Secondo i principi generali, la disciplina sui prezzi di trasferimento ha la funzione di ripartire equamente le basi imponibili tra i vari Stati, garantita dall'applicazione del principio di libera concorrenza. Appare chiaro che fintanto vi sia una contrapposizione di interessi tra i soggetti coinvolti nelle transazioni, i prezzi praticati sono per definizione a valore di mercato.

In conseguenza di quanto sopra detto, sembrerebbe che il concetto di controllo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina del *transfer pricing* non debba ricomprendere situazioni di soggezione economica in cui versi una società nei confronti di un'altra. Tale soggezione, infatti, basandosi sulla posizione di mercato di un determinato soggetto, salvo eventuali violazioni delle normative antitrust di cui certo non può farsi carico la normativa fiscale, dovrebbe riflettere comunque condizioni di mercato.

La diversa posizione assunta dalla Corte di Cassazione nella sentenza 22.4.2016 n. 8130, invece, trova la sua fonte in una **supposta ratio antielusiva della disciplina sul *transfer pricing* che escluderebbe che si possa adottare un concetto di controllo circoscritto "a vincoli contrattuali od azionari"**. Second-

do la Suprema Corte la disposizione sui prezzi di trasferimento rappresenta "*una deroga al principio per cui, nel sistema di imposizione sul reddito, questo viene determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti della singola transazione commerciale*" e tale deroga si giustifica nell'ipotesi in cui i corrispettivi risultino "*scarsamente attendibili e possano essere manipolati in danno del Fisco italiano, come nel caso degli scambi transnazionali tra soggetti i cui processi decisionali sono condizionati, poiché funzionali ad un unitario centro di interessi*".

La posizione sopra richiamata discende dalla circostanza che la Corte di Cassazione individua una *ratio* antielusiva delle disposizioni sui prezzi di trasferimento. Pertanto, secondo la Suprema Corte, poiché la norma ha una funzione antielusiva deve essere applicabile ogniqualvolta un unitario centro di interessi sia in grado di manipolare i corrispettivi nei rapporti transnazionali. Nella sentenza in argomento si legge infatti che "*la normativa sul transfer pricing ha la finalità [...] di evitare che vi siano aggiustamenti artificiali di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio, canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite*".

Tuttavia, come detto, la disciplina sui prezzi di trasferimento ha la funzione di ripartire equamente le basi imponibili tra i vari Stati anche nelle ipotesi in cui non sussista una disparità del carico impositivo tra gli stessi. Se dunque le norme interne e convenzionali sul *transfer pricing* possiedono una funzione antielusiva, questa è nel senso di contrastare, a svantaggio di uno Stato ma non necessariamente a supporto di un'ottimizzazione del carico fiscale del contribuente, una non corretta ripartizione dei redditi tra le diverse giurisdizioni.

In tale ottica, in assenza di vincoli contrattuali, appare difficile ipotizzare che i corrispettivi, pur in presenza di una soggezione economica, possano formarsi in maniera diversa da quanto avverrebbe tra ciascun operatore del mercato in condizioni simili o analoghe.