

Sindaci, test di responsabilità sulle sanatorie fiscali

L'emersione nei bilanci di attività o passività in precedenza omesse potrebbe configurare in capo al collegio sindacale gravi responsabilità, in presenza di danno patrimoniale per la società, per i creditori e per i singoli soci o terzi

di Raffaele Marcello
e Giulio D'Agostino

A distanza di qualche mese dall'originario termine per la presentazione delle istanze di condono e con l'approssimarsi della nuova data di scadenza, conseguente alla riapertura dei termini¹⁾, è opportuno interrogarsi su un problema che potrebbe assumere sviluppi delicati, in relazione alla reale possibilità che le regolarizzazioni contabili conseguenti alle definizioni di sanatorie possano comportare profili di responsabilità per i sindaci di società²⁾.

■ Gli obiettivi della regolarizzazione

La legge finanziaria per il 2003³⁾ ha introdotto tre modalità di sanatoria fiscale: concordato, dichiarazione integrativa semplice e condono tombale (artt. 7, 8 e 9 della legge citata). L'art. 14 della richiamata disposizione⁴⁾

Le possibilità offerte dal condono

1. Eliminazione di attività (comprese le rimanenze) o passività fittizie, inesistenti o iscritte per valori superiori a quelli effettivi (possibilità riservata ai soggetti che si avvalgono dell'integrazione degli imponibili e del condono tombale).
2. Iscrizione di nuovi elementi attivi (comprese le rimanenze) o passivi correlati all'integrazione dei redditi effettuata (riservata ai titolari di redditi d'impresa che procedono all'integrazione analitica degli imponibili ex art. 8).
3. Regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero.
4. Iscrizione in bilancio di attività in precedenza omesse, ivi comprese nuove quantità di rimanenze (riservata ai soggetti che si avvalgono delle disposizioni sul condono tombale).

Le prime due forme di regolarizzazione sono gratuite, nel senso che non comportano il pagamento di alcun importo ulteriore oltre alle somme dovute in relazione alla modalità di sanatoria prescelta; la terza è gratuita se il soggetto ha già corrisposto l'imposta sostitutiva nell'ambito dell'integrazione degli imponibili per anni pregressi di cui al comma 5 dell'art. 8; la quarta prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 6% dei valori o dei maggiori valori iscritti.

ha previsto, per chi si avvale dell'integrazione degli imponibili per anni pregressi ex art. 8, nonché della definizione automatica ex art. 9, la possibilità di apportare al bilancio tutte le rettifiche necessarie ad eliminare gli elementi di inattendibilità

dello stesso.

Le variazioni contabili che ne derivano devono essere iscritte nell'inventario, rendiconto o bilancio chiusi al 31 dicembre 2002, ovvero, per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, nel bilancio relati-

¹⁾ La scadenza del condono è stata differita dalla legge 1 agosto 2003 n. 212 (pubblicata sul supplemento ordinario 131 al numero 185 dell'11 agosto della Gazzetta Ufficiale) che ha convertito il decreto legge 24 giugno 2003, n. 143, confermando in tal modo uno slittamento dei termini di cinque mesi (dal 16 maggio al 16 ottobre 2003).

²⁾ Analogo interrogativo potrebbe ovviamente porsi, ai sensi degli artt. 2392 e ss. cc. anche con riferimento agli amministratori, ciò nonostante si è preferito circoscrivere l'ambito di trattazione degli argomenti al solo organo di controllo.

³⁾ Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modifiche apportate con il 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modifiche dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.

⁴⁾ Rubricato «Regolarizzazione delle scritture contabili».

vo al periodo d'imposta in corso a tale data, nonché negli altri libri e registri obbligatori, relativi agli stessi periodi.

■ Responsabilità personale

Malgrado la norma preveda che le regolarizzazioni contabili non determinano alcun effetto sanzionatorio ai fini fiscali e penali, è opportuno evidenziare che l'emersione nei bilanci delle società di attività o passività in precedenza omesse¹⁰, ovvero l'eliminazione di poste attive o passive fittizie¹¹ o esposte per valori superiori a quelli effettivi¹², potrebbe configurare in capo al collegio sindacale gravi responsabilità, in presenza di danno patrimoniale per la società, per i creditori o per i singoli soci e/o terzi¹³.

La riflessione scaturisce dalla circostanza che la previsione legislativa della non sanzionabilità dell'emersione dei valori, se può riguardare il profilo penale e fiscale, certamente non sembra riguardare la responsabilità civile per inadempimento a carico dell'organo di controllo, nell'ipotesi che dall'omissione dei detti valori, o dall'inclusione in bilancio di altri in realtà fittizi nell'intero ammontare o in parte, sia derivato un pregiudizio patrimoniale alla società, ai creditori, ovvero al singolo socio o terzo.

L'ermetica affermazione contenuta nella circolare ministeriale a commento della legge fi-

nanziaria, secondo cui «la regolarizzazione produce l'effetto di sanare tutte le irregolarità, connesse alla tenuta delle scritture contabili, dalle quali possono derivare responsabilità di natura penale e patrimoniale in capo agli imprenditori o agli amministratori»¹⁴, e quindi dei sindaci, non può essere interpretata nel senso che i soggetti lesi nei loro interessi patrimoniali dall'esposizione in bilancio di elementi attivi e passivi fittizi, o comunque non totalmente rispondenti al vero, siano privati del diritto di ottenere il risarcimento del danno subito secondo le regole civilistiche, ma piuttosto nel senso che, ove previste da specifiche norme di legge, le sanzioni amministrative pecuniarie non saranno direttamente applicabili.

D'altro canto il diritto a esercitare le azioni di responsabilità è riservato codicisticamente alla società (per effetto dell'art. 2393¹⁵), ai creditori (in base all'art. 2394¹⁶), e al singolo socio o terzo direttamente danneggiato (per quanto previsto al successivo art. 2395¹⁷), senza dunque che tale prerogativa possa essere inibita da una norma di legge speciale. A ciò aggiungasi, per completezza, che anche l'approvazione del bilancio (o dei bilanci) interessato dalle omissioni o dalle esposizioni fittizie di valori, non priva la società di esercitare l'azione di responsabilità ex art. 2434 cc¹⁸ contro amministratori e sindaci.

Da ciò potrebbe derivare che, essendo le richiamate azioni di

responsabilità tese a consentire ad una platea di soggetti il ristoro del danno subito a causa dell'inadempimento degli amministratori e sindaci, esse continueranno ed essere esperibili (ricorrendone i presupposti) anche nel caso in cui gli amministratori abbiano deciso di avvalersi delle sanatorie fiscali.

■ Il ruolo del collegio sindacale

Del resto non può sicuramente essere sottaciuto che tra gli obblighi di legge imposti al collegio sindacale, quelli di controllo sono sicuramente i più rilevanti e delicati.

L'assiduo monitoraggio sull'amministrazione della società, l'accertamento della regolare tenuta della contabilità e la rispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, nonché l'accertamento, almeno ogni trimestre, della consistenza di cassa e dell'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà o ricevuti in pegno, cauzione o custodia, impongono pertanto una seria riflessione sulle conseguenze che potrebbero derivare in danno all'organo di controllo per effetto dei correttivi contabili apportati.

I sindaci sono responsabili a titolo esclusivo, e dunque non in concorso con gli amministratori, della verità delle loro attestazioni¹⁴, dal momento che certificano nella relazione annuale al bi-

¹⁰ Per attività o passività inesistenti si intendono rappresentazioni false o errate con riferimento al momento in cui si opera.

¹¹ Per attività o passività fittizie si intendono rappresentazioni false o errate fin dall'origine, cioè a partire dalla loro iscrizione in bilancio.

¹² Mentre l'eliminazione delle attività o delle passività fittizie o inesistenti configura correzioni di quantità in aumento o in diminuzione, l'eliminazione delle sopravvalutazioni di bilancio configura una correzione di valore esclusivamente in diminuzione. La disposizione non consente rivalutazioni delle attività o delle passività.

¹³ Cfr. M. Quatraro, *Brevi note sui possibili profili di responsabilità dell'organo di controllo conseguenti all'adesione della società ai condoni fiscali*, in *Il Controllo Legale dei Conti*, 2003, pag. 119.

¹⁴ Circolare Ag. entrate, n. 12/E del 21 febbraio 2003.

¹⁵ Rubricato «Azione sociale di responsabilità».

¹⁶ Rubricato «Responsabilità verso i creditori sociali».

¹⁷ Rubricato «Azione individuale del socio e del terzo».

¹⁸ Rubricato «Azione di responsabilità».

¹⁹ Art. 2407 cc rubricato «Responsabilità».

lancio d'esercizio e nei verbali delle verifiche periodiche, la legittimità della condotta degli amministratori, accertando la consistenza del patrimonio sociale e la veridicità e correttezza dei contenuti del rendiconto.

Anche la circostanza che il danno patrimoniale possa essersi verificato in esercizi precedenti¹⁶, e che, attraverso la regolarizzazione consentita dalle norme del condono, il patrimonio netto sia stato ripristinato nella sua consistenza (contabile) effettiva, sembra non costituire un ostacolo all'esperimento delle azioni di responsabilità, dal momento che le stesse potranno essere promosse (verificati i presupposti e l'eventuale prescrizione), anche ad alcuni anni di distanza e anche se, attraverso le regolarizzazioni contabili, si è giunti ad un reintegro della consistenza patrimoniale¹⁷.

■ Gli effetti sul piano contabile

Lo scopo della regolarizzazione contabile prevista dal richiamato art. 14 è il ripristino della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale economica e finanziaria oggetto di rappresentazione, sicché le variazioni da apportare alle attività e passività di bilancio devono essere coerenti, in generale, sia con i principi civilistici che presiedono alla formazione di bilancio sia con i principi

contabili nazionali¹⁸.

A prescindere dall'origine e dall'entità delle irregolarità contabili precedentemente commesse, il legislatore consente di porre ad esse rimedio senza ulteriori ripercussioni e senza che occorra procedere alla revoca dei bilanci originariamente viziati dalle irregolarità contabili per poi provvedere al rifacimento.

Ciò posto, in linea con quanto sostenuto dal principio contabile nazionale n. 29, in contropartita all'iscrizione, all'eliminazione o alla modifica di attività o passività va rilevato un componente straordinario di conto economico. Tale componente, a seconda del segno, va classificato nella voce E20 o E21 (Proventi e oneri straordinari). In nota integrativa tale componente va illustrato con riferimento al provvedimento legislativo da cui origina. Non essendo ammesse compensazioni di partite, vanno rilevati, separatamente, sia i componenti reddituali positivi che quelli negativi. In alternativa torna applicabile il trattamento contabile internazionale suggerito dallo Ias n. 8 che prevede l'imputazione degli effetti delle variazioni degli elementi attivi e passivi direttamente a rettifica del patrimonio netto iniziale dell'impresa¹⁹.

Facendo esplicito riferimento, quindi, all'eliminazione di valori attivi benché la norma preveda la gratuità di tali modifiche e

dunque l'inesistenza di un costo aggiuntivo rispetto a quello connesso alla maggiore imposta da condono, è l'aspetto relativo alla diminuzione del patrimonio netto che potrebbe rilevare ai fini del discorso che qui interessa.

L'eliminazione di un'attività potrebbe infatti equivalere ad una implicita ammissione che l'incremento patrimoniale a suo tempo derivante dall'iscrizione della posta in bilancio, è stato in realtà solo fittizio, e dunque l'utile ad essa connesso non è stato mai conseguito.

Ipotizzando quindi il caso dell'iscrizione in bilancio di crediti inesistenti, oppure di valori della cassa superiori a quelli effettivi, oppure ancora di ratei e risconti attivi non correlati a ricavi e costi reali, è evidente il danno patrimoniale arrecato alla società, che si configura in modo ancor più acuto quando gli utili fittizi sono stati distribuiti in violazione del divieto di cui all'art. 2433 cc²⁰.

Considerata la non ripetibilità dei dividendi a suo tempo distribuiti ai soci in buona fede, ancorché derivanti da utili non realmente conseguiti, è ravvisabile l'interesse attuale della società (soprattutto nel caso in cui la compagine sociale sia nel frattempo mutata) a promuovere l'azione di responsabilità ex artt. 2392 cc²¹ e 2407 cc²² contro amministratori e sindaci, laddove

¹⁶ In verità il danno patrimoniale potrebbe essere immediatamente identificato anche nel «costo» del condono, ossia nell'ammontare delle imposte che oggi la società è chiamata a pagare su imponibili occultati nel passato, a fronte dei quali non vi sarebbe stato alcun pagamento di imposte.

¹⁷ E infatti ai fini dell'affermazione della responsabilità la norma richiede l'accertamento dell'inadempimento e la verifica che da quel colpevole inadempimento è derivato un danno causalmente collegabile a quella condotta, ma non richiede l'attualità nel pregiudizio subito.

¹⁸ Per una comparazione sul piano fiscale si rinvia alla circolare 5 dicembre 1996, n. 282/E, che riporta la seguente definizione «per attività fittizie si intendono quelle rappresentazioni contabili non rispondenti alla realtà e quindi false fin dal momento della loro iscrizione in bilancio, mentre attività o passività inesistenti sono da intendere quelle rappresentazioni contabili che, se pur rispondenti a situazioni reali in origine, hanno perduto consistenza effettiva nel corso degli esercizi e ciò nonostante figurano ancora nel patrimonio dell'impresa».

¹⁹ Nel primo documento interpretativo l'Oic (Organismo Italiano di contabilità) ha fornito delle indicazioni in verità poco condivisibili, in quanto afferma che l'unico procedimento di rilevazione contabile attualmente ammesso in Italia è quello indicato dai principi contabili nazionali.

²⁰ Rubricato «Distribuzione degli utili ai soci».

²¹ Rubricato «Responsabilità verso la società».

²² Cfr. nota 14.

REVISIONE E CONTROLLO

l'inadempimento è rappresentato dall'esposizione in bilancio di una situazione patrimoniale non veritiera e il danno è costituito dal pagamento di dividendi fittizi con conseguente impoverimento finanziario della società. Senza contare che l'eliminazione di attività fittizie o inesistenti e la conseguente diminuzione del patrimonio sociale, possono compromettere la sufficienza del patrimonio sociale al soddisfacimento dei creditori, con conseguente possibile rischio di azioni di responsabilità ex art. 2394 cc²⁰ da parte di questi ultimi.

Inoltre, qualunque sia il trattamento contabile prescelto (rilevazione di una sopravvenienza passiva o riduzione diretta di una riserva) i soci potrebbero essere chiamati a versare pro-quota somme di denaro, qualora la regolarizzazione determini una perdita d'esercizio che non può essere coperta con riserve perché inesistenti o insufficienti.

Infine, ma non da ultimo, l'evidenziazione nei bilanci degli esercizi passati, di attività non realmente esistenti potrebbe aver celato una situazione di perdita del capitale, con conseguente stato di liquidazione ex art. 2449 cc²¹, e in tal caso, fonte di responsabilità per amministratori e sindaci potrebbe essere il compimento di nuove operazioni in violazione del divieto posto dal primo comma del medesimo articolo.

Sul fronte dell'interesse del singolo socio o del terzo a promuove-

re l'azione di responsabilità ex art. 2395 cc²², la mancata rappresentazione veritiera e corretta della situazione della società potrebbe aver ingenerato in tali soggetti aspettative e comportamenti che altrimenti non sarebbero stati adottati, qualora tali aspettative si fossero tramutate in un pregiudizio di natura patrimoniale a carico dell'interesse protetto dalla norma violata.

È tipico il caso di operazioni su titoli della società o di operazioni di finanziamento poste in essere sulla base delle informazioni desunte da bilanci delle società interessate, quando tali documenti contengono dati e valutazioni poco corrette (o addirittura false); è chiaro che in tali circostanze il socio o il terzo che riesca a dimostrare il nesso di causalità tra l'inadempimento dei sindaci (che si traduce in questo caso nell'omesso controllo e/o segnalazione all'assemblea della non veridicità del bilancio) e il pregiudizio subito, potrà senz'altro esperire azione di responsabilità nei confronti dell'organo di controllo, responsabilità che quest'ultimo condividerà solidalmente con gli amministratori²³.

Nel caso in cui poi lo stesso atto illecito danneggi contemporaneamente, sia il patrimonio della società, sia quello del singolo socio o terzo, sussistendone i requisiti, le diverse azioni appaiono addirittura cumulabili e tese al ristoro dei diversi danni (uno al patrimonio sociale, l'altro a quello dei creditori, dei soci e/o

dei terzi) che lo stesso inadempimento ha causato.

Le medesime considerazioni possono essere svolte con riferimento all'eliminazione di esistenze iniziali (per quantità o valori superiori a quelli effettivi) che, pur non comportando il pagamento di alcuna imposta sostitutiva, si traduce in una riduzione del netto patrimoniale.

In tale circostanza significa quindi ammettere che nei bilanci precedenti sono state indicate quantità di rimanenze fittizie, ovvero valori superiori a quelli effettivi, ovvero si è proceduto ad una sopravvalutazione artificiosa delle esistenze di magazzino; dal momento che la determinazione delle rimanenze e la loro valorizzazione costituisce uno dei momenti più delicati nella redazione del bilancio, si comprende come ben possano emergere profili di danno risarcibile e conseguente responsabilità a carico degli amministratori e del collegio sindacale.

E ancora, l'esposizione in bilancio di attività fittizie, ovvero di attività per valori inesistenti o superiori a quelli effettivi (cioè sopravvalutate), così come la mancata iscrizione di passività maturate, potrebbe costituire un ulteriore presupposto per la responsabilità civile degli amministratori e dei sindaci, dal momento che per effetto di tali incrementi fittizi di patrimonio è possibile occultare perdite, disabilitando in tal modo quei meccanismi previsti dal legislatore a

²⁰ Cfr. nota 11.

²¹ Rubricato «Effetti dello scioglimento».

²² Cfr. nota 12.

²³ A tal riguardo si ricorda che la tesi assolutamente maggioritaria in dottrina e in giurisprudenza, partendo dalla natura extracostitutiva della responsabilità ex art. 2395 cc, ammette l'esperibilità dell'azione anche nei confronti dei sindaci, nonostante l'art. 2407, ultimo comma cc, non la richiami espressamente.

²⁴ È il caso per esempio di fatture fittizie che hanno generato altrettanto fittizie poste di debito, oppure di accantonamenti operati a fronte di oneri o rischi inesistenti, appostati con l'esclusiva finalità di determinare una riduzione dell'utile d'esercizio.

²⁵ Per esempio, per l'iscrizione di beni mobili o immobili andrà appostato il costo storico e il relativo fondo ammortamento nella misura corrispondente all'intervenuto utilizzo del bene, mentre per i crediti l'emersione comporterà l'iscrizione dell'attività al valore nominale e la eventuale rilevazione del relativo fondo di svalutazione.

²⁶ La regolarizzazione dei valori delle giacenze, ai fini dell'emersione della loro reale consistenza qualitativa, si differenzia, evidentemente, dalla rivalutazione del magazzino già esistente, operazione che non sarebbe comunque consentita dal criterio legale di valutazione e dai corretti principi contabili.

REVISIONE E CONTROLLO

tutela del capitale sociale e quindi della garanzia che esso rappresenta per i creditori.

Tale regolarizzazione integra la fattispecie relativa all'esposizione nei bilanci degli anni oggetto di sanatoria, di un patrimonio netto inferiore a quello effettivo, ovvero di depressione dei redditi dei singoli esercizi, ottenuta attraverso l'iscrizione di costi fittizi.

L'interesse dei soci a promuovere l'azione di responsabilità potrebbe essere ravvisato nella mancata distribuzione (a suo tempo) di dividendi in realtà conseguiti ma celati sotto fittizi componenti negativi di reddito appositamente creati²⁶.

E' evidente che, pur a fronte della prevista gratuità fiscale della regolarizzazione e dell'incremento attuale del patrimonio netto connesso alla riduzione del passivo sociale, può sussistere comunque l'interesse della società o del singolo socio a vedersi riconoscere, oggi per ieri, seppure in via risarcitoria, quelle riserve o quel dividendo ai tempi camuffati sotto un passivo artificiosamente annacquato.

Si pensi a tal proposito al caso in cui, a causa di una situazione patrimoniale compromessa da debiti fittizi, la società non abbia in passato potuto accedere a finanziamenti bancari, ovvero sia

stata ritenuta in generale meritevole di minor affidamento creditizio, oppure abbia incontrato difficoltà sul fronte del reperimento di mezzi finanziari a titolo di capitale di rischio e ciò abbia determinato tensioni o squilibri finanziari, e in definitiva un danno patrimoniale.

Dal momento che la giurisprudenza costantemente ha reputato risarcibili, oltre ai danni che siano conseguenza immediata e diretta dell'atto di mala gestio, anche i danni mediati ed indiretti consistenti nella perdita di opportunità, laddove sussista il nesso causale tra l'inadempimento degli amministratori, la colpa in vigilando dei sindaci e il citato pregiudizio patrimoniale, sarà esperibile l'azione di responsabilità verso gli organi suddetti.

Le disposizioni di legge della sanatoria fiscale riservano, altresì, ai soggetti che si sono avvalsi del condono tombale o che hanno presentato la dichiarazione integrativa ex art.8, la possibilità di iscrivere in contabilità attività in precedenza omesse; tale regolarizzazione, ovviamente, andrà sempre effettuata nel rispetto dei principi generali civilistici di redazione del bilancio²⁷ e comporterà il versamento dell'imposta sostitutiva in ipotesi tombale.

La medesima imposta sostitutiva è dovuta nel caso di iscrizione in bilancio di maggiori quantità di rimanenze di magazzino rispetto a quelle precedentemente contabilizzate, in quanto esistenti ma occultate. L'emersione potrà inoltre riguardare, a parità di quantità, maggiori valori, allorché in passato gli amministratori abbiano artificiosamente ridotto la valutazione per consentire l'emersione di un minor utile o addirittura di una perdita, e procedano oggi al ripristino del reale valore originario²⁸.

In tali fattispecie, posto che l'inadempimento degli amministratori concerne l'occultamento di attività patrimoniali, e quello dei sindaci il non aver controllato e verificato la reale consistenza di quelle, potrebbe profilarsi un duplice danno patrimoniale:

* da un lato, l'artificiosa riduzione del patrimonio netto e dell'utile per effetto dell'occultamento delle maggiori rimanenze potrebbe aver compromesso o compresso il diritto individuale del socio al dividendo;

* dall'altro, il danno è ravvisabile nel pagamento oggi di un'imposta sostitutiva sui valori emersi, che avrebbe potuto essere evitato se detti valori fossero stati correttamente espressi nei bilanci di ieri.