

**PARADIGMA**  
*ricerca e cultura d'impresa*

**ACCERTAMENTO E  
DELEGA POTERI**

**CONFLITTO DI INTERESSI**

**RESPONSABILITA'**

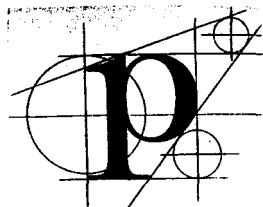
**AUMENTI DI CAPITALE  
E PRESTITI  
OBBLIGAZIONARI**

**SCISSIONI E SCORPORI**

**Milano, 20 – 21 - 22 Giugno 2001**

**Hotel Principe di Savoia**

**Nota: L'elenco è predisposto per finalità meramente interne del Convegno, allo scopo di consentire una migliore conoscenza fra i partecipanti. In conformità agli usi internazionali, abbiamo ritenuto opportuno semplificare l'elenco omettendo titoli di studio ed altre qualifiche. L'elenco è stato chiuso alle ore 11,00 del 18/06/2001.**



**PARADIGMA**  
*ricerca e cultura d'impresa*

**Le responsabilità tributarie e penali tributarie degli amministratori**

- ♦ **inapplicabilità delle sanzioni tributarie**
- ♦ **ampliamento delle ipotesi di responsabilità penale**
- ♦ **non punibilità ed esimenti penali**

**(Avv. Marco Giontella)**

## **LE RESPONSABILITÀ TRIBUTARIE E PENALI TRIBUTARIE DI AMMINISTRATORI**

**Marco Giontella**

### **1) - Premessa -**

Il previgente sistema normativo tributario, anteriore al D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472, individuava il soggetto contribuente (persona fisica o giuridica) quale obbligato principale, oltretutto ovviamente del tributo dovuto anche delle sanzioni amministrative.

Accanto alla responsabilità dell'obbligato principale, per le sanzioni tributarie applicabili alle persone giuridiche per violazioni ad esse addebitabili, non era prevista una responsabilità a titolo solidale degli amministratori in assenza di espressa norma di legge (v. Cass. SS.UU., 27 marzo 1984, n. 2018).

Il D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472 ha introdotto, relativamente alle sanzioni amministrative, un nuovo sistema di principi generali, sulla falsariga di quelli introdotti dalla legge generale sulle sanzioni amministrative (Legge n. 689 del 1981), che a sua volta è fortemente ispirata al modello penalistico.

Uno dei più significativi principi cui si ispira il nuovo assetto è quello della "personalità della violazione", che si ricava da principi ed istituti espressamente introdotti dal predetto decreto 472 quali: il principio di colpevolezza previsto dall'art. 5; il principio d'imputabilità previsto dall'art. 4; le cause di non punibilità previste dall'art. 6; i criteri di determinazione della sanzione, di cui al successivo art. 7, che tengono conto della personalità del trasgressore; l'istituto del concorso di persone e dell'autore mediato, previsti rispettivamente dagli artt. 9 e 10; nonché la rilevanza data agli stati soggettivi dell'autore al fine della determinazione dell'esecutività della sanzione in capo a quest'ultimo.

Diretta conseguenza del principio di personalità della violazione è quella per cui le sanzioni per i comportamenti tenuti da società o enti sono inflitte alla persona fisica che è individuata come l'autrice materiale.

Con la nuova normativa, quindi, a differenza del previgente sistema sanzionatorio amministrativo, mentre obbligato al pagamento del tributo e delle eventuali misure risarcitorie (interessi) rimane il contribuente (società o ente), destinatario della sanzione diventa l'autore dell'atto, che non coinciderà, quindi, con il soggetto contribuente, come si vedrà, solidalmente responsabile con l'autore.

### **2) - Condizioni per l'applicabilità della sanzione tributaria -**

**2.1. Autore della violazione.** L'art. 11 del D.Lgs. 472/97, al secondo comma ha introdotto una presunzione relativa, per cui "*Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto l'atto ovvero compiuto gli atti illegittimi*".

Ciò comporta che per quanto riguarda le violazioni riferibili alle società, l'autore materiale viene

solitamente individuato nell'organo amministrativo che, essendo tenuto ad adempiere gli obblighi di legge e di statuto, deve generalmente anche adempiere gli obblighi di natura tributaria.

Occorre tuttavia precisare che le funzioni tributarie, a differenza di quelle di bilancio, non appartengono né in via esclusiva, né necessariamente agli amministratori, ma possono appartenere per statuto o per delega anche ad altri soggetti.

Potrebbe, quindi, aversi il caso in cui le dichiarazioni fiscali siano sottoscritte non dagli amministratori, ma da altri soggetti; nonché il caso - certamente più frequente - in cui le funzioni fiscali, ancorché delegate di fatto ad altri funzionari, rimangono formalmente in capo agli amministratori, che mantengono il potere di firma.

Prima di trattare del problema della valenza della sottoscrizione delle dichiarazioni occorre focalizzare le conseguenze cui va incontro il c.d. autore materiale alla luce del nuovo sistema sanzionatorio.

**2.2. Elemento soggettivo.** Le nuove previsioni sono fondate sull'intento di poter muovere al soggetto autore un rimprovero di ordine morale, sia pure nella forma della colpa lieve.

L'art. 4, infatti, nell'introdurre il principio d'imputabilità, prevede la non assoggettabilità a sanzione di colui che al momento della commissione della violazione non aveva la capacità d'intendere e di volere, pur se abbia agito con dolo o colpa.

Quanto a tali ultimi elementi soggettivi, il successivo art. 5, poi, introducendo il principio di colpevolezza, al primo comma stabilisce che "*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente o volontaria, sia essa dolosa o colposa*". La differenza tra lo stato soggettivo di colpa lieve o di colpa grave e dolo, incideranno, come subito si vedrà, sull'entità della violazione concretamente irrogabile all'autore.

L'esecutività delle sanzioni in capo all'autore materiale, per violazioni commesse a decorrere dall' 1 aprile 1998 (entrata in vigore del D Lgs. 472/97) varia a seconda dell'elemento soggettivo di quest'ultimo.

Nell'ipotesi in cui il soggetto abbia agito con colpa lieve e ove non abbia tratto dalla violazione un diretto vantaggio, può essere chiamato a rispondere entro il limite di 100 milioni (o 25 milioni in sede di definizione agevolata), ma la società può assumersi il debito. E' stato chiarito dal Ministero delle Finanze, con la nota circolare 180/E del 10/7/1998, che il predetto limite non riguarda solo la singola violazione, ma si applica in relazione a tutte le violazioni commesse dallo stesso soggetto, anche se si riferiscono a diversi periodi d'imposta o tributi diversi, fino al momento della constatazione delle stesse.

Risponde integralmente delle sanzioni irrogate, invece, l'autore che abbia agito con colpa grave o

dolo.

Corollario di quanto osservato è che :

- la società sarà responsabile e al contempo debitrice se l'autore ha agito in buona fede (colpa lieve) per la parte che eccede i 100 milioni;

- la società sarà responsabile, ma non debitrice - e quindi potrà esercitare il diritto di regresso - se l'autore della violazione ha agito in mala fede (colpa grave o dolo).

Ora, per analizzare i rischi effettivi cui sono soggetti gli amministratori (generalmente coincidenti con i responsabili degli obblighi fiscali), occorre soffermarsi sul concetto di colpa ordinaria, grave e dolo, costituendo queste le condizioni che comportano la responsabilità piena.

Per quanto riguarda gli stati soggettivi di colpa grave e dolo, vanno rilevate alcune differenze rispetto alla comune accezione di tali elementi.

Nel diritto tributario, infatti, entrambi si identificano con la consapevolezza di violare il precetto tributario.

Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. 472/97 la colpa è grave "*quando l'esercizio o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma, e, di conseguenza risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari*".

A differenza dell'accezione comune, quindi, è richiesto che l'atteggiamento volitivo dell'autore si spinga ad un grado tale da raggiungere il confine dell'intento di violare il precetto tributario, senza che vi possa essere all'esterno ombra di dubbio che la condotta possa essere ritenuta lecita.

La colpa grave, dunque, contenendo un *quid pluris*, va dimostrata da parte dell'Amministrazione finanziaria e tale prova dello stato soggettivo dell'autore dovrebbe essere fornita già nell'atto di contestazione.

Tutte le altre ipotesi colpose saranno invece riconducibili alla colpa lieve, per cui lo stato soggettivo colposo dell'autore dell'illecito verrà meno solo in caso di obiettive condizioni di incertezza e di errore incolpevole.

**2.3. Ipotesi di non punibilità.** Sono fondate sull'assenza di rimproverabilità dell'autore le cause di non punibilità previste dall'art. 6.

Una di queste, che comunque non costituisce una novità nel sistema tributario (v. previgente art.48 del DPR 633 del 1972 e art.55 del DPR 600 del 1973), è l'ipotesi di violazione del precetto tributario determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma.

Quanto alla sussistenza di tale circostanza, che la giurisprudenza tributaria ha interpretato a volte in maniera originale, per non dire irragionevole – si è ritenuta sussistente in presenza addirittura di non

corrette notizie sull'uscita di una circolare ministeriale apparse sulla stampa ed, invece, insussistente per questioni interpretative di istituti tributari notevolmente complicati –va rilevato che:

- l'incertezza applicativa deve essere oggettiva e quindi non può essere scriminata la grande impresa rispetto alla piccola impresa, il soggetto con elevata preparazione culturale rispetto all'analfabeta;
- la condizione di non punibilità dovrebbe ritenersi sussistere in tutte le ipotesi in cui esistano diversi orientamenti interpretativi della norma tributaria da parte dell'amministrazione tributaria e della giurisprudenza (sicuramente se i contrasti interpretativi esistono in sede di giurisprudenza di legittimità).

In tali casi, l'amministratore di una società che scelga la strada fiscalmente più conveniente, non dovrebbe a rigor di logica incorrere in responsabilità. Si consideri, infatti, che l'Amministratore, a differenza della P.A. , non ha il c.d. "dovere di terzietà" e dunque non è tenuto nel dubbio a scegliere la via fiscale più costosa; anzi, se lo facesse, sol perché questa lo rende più tranquillo, potrebbe essere teoricamente chiamato a rispondere di un illecito civile, in quanto verrebbe meno ai suoi doveri di buona amministrazione (art. 2392 c.c.). Egli deve seguire la strada più economica, che nel contempo sia fiscalmente corretta, in quanto è suo preciso dovere ottimizzare i fattori della produzione fra i quali c'è anche il costo fiscale.

Altra causa di non punibilità contemplata nel predetto art. 6, peraltro ripresa, fortunatamente con rilevanti differenze, anche nel nuovo sistema penale tributario di cui al D.Lgs. 74/2000, ricorre quando le rilevazioni sono state eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima. Tale esimente sembrerebbe scritta in un momentaneo stato di ebbrezza del legislatore posto che il suo significato sembrerebbe quello di stabilire la non punibilità di chi non ha violato la legge!

E non è sufficiente lo sforzo fatto, non senza imbarazzo, dello stesso Ministero nel trovare un qualche significato all'infelice norma. Nella citata circolare, infatti, il Ministero attribuisce alla norma il significato dell'art. 7 del D.Lgs. 74/2000 (di cui poi si dirà) che però è stato formulato in tutt'altra maniera!

Una esimente, invece, di interesse per gli amministratori è quella concernente le valutazioni estimative che non differiscono da quelle accertate per oltre il cinque per cento (nel penale la soglia è del 10 per cento v. art. 7, secondo comma D.Lgs. 74/2000).

Una questione di non poco conto in relazione alla portata di tale norma è se l'esimente si applichi solo se la differenza valutativa non superi la soglia della valutazione complessivamente, ovvero con riferimento ad ogni periodo d'imposta. In altri termini se la valutazione per non avere rilevanza

sanzionatoria non debba eccedere comunque il cinque per cento della "posta", ovvero possa eccedere tale soglia ma non incidere per ogni periodo d'imposta per oltre il cinque per cento del valore accertato.

Pur non sottovalutando la delicatezza della questione, a me sembra che sia difficilmente sostenibile quest'ultima interpretazione, posto che, a prescindere dalla lettera della norma che peraltro è già chiara sul punto, ammettere una "proratizzazione" fiscale del cinque per cento porterebbe a conseguenze irragionevoli e certamente non voluta dal legislatore. Si pensi all'iscrizione di valori di avviamento, alla valutazione di cespiti ammortizzabili etc., la cui incidenza fiscale per singoli periodi d'imposta sarebbe bassa; in tali casi aderendo ad una interpretazione "proratizzata" fiscalmente della soglia, residuerebbero inaspettati e inaspettabili spazi di impunità per gli autori della violazione.

Sempre in ossequio al principio di colpevolezza, sono stati introdotti gli istituti del concorso di persone di cui all'art. 9 e dell'autore mediato di cui all'art. 10.

Secondo il primo istituto, quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Se però la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, verrà irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno di essi libera gli altri, salvo il diritto di regresso.

A differenza del previgente art. 11 della Legge n. 4/1929, ove le sanzioni amministrative si applicavano una sola volta in capo al contribuente ed era persino dubbia in dottrina, ed in pratica insussistente, le responsabilità solidale di eventuali concorrenti, in base all'art. 9 del D.Lgs 472/97, qualora risulti che un comportamento è stato suggerito, ispirato o agevolato al contribuente da altri soggetti, anche questi ultimi saranno autonomamente passibili della relativa sanzione.

Sulla base di tale previsione, dunque il responsabile amministrativo o tributario di una azienda che riceva una fattura per corrispettivi superiori a quelli reali e che segnali al rappresentante legale il fatto, risponderà autonomamente della violazione insieme a quest'ultimo ove su semplice invito del rappresentante (salvo che tale invito non si traduca in minacce) provveda all'annotazione della fattura e alla conseguente deduzione del costo e detrazione dell'IVA.

All'art. 10 del citato decreto 472, invece, è prevista la punibilità, in luogo dell'autore materiale, di chi con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace d'intendere e di volere, determina la commissione di una violazione.

Tale norma è particolarmente interessante nei rapporti, in senso biunivoco, amministratori-sottoposti. Così il responsabile tributario che predisponga un modello di dichiarazione con una variazione in diminuzione del reddito tassabile giustificandola con una interpretazione pro-contribuente di una norma tributaria molto complessa (magari supportata da autorevole parere), inducendo

l'amministratore della società in un errore incolpevole nel sottoscrivere la dichiarazione, dovrebbe rispondere della violazione in luogo di quest'ultimo.

Viceversa l'amministratore che "inviti", previa minaccia di ritorsioni, il responsabile fiscale a emettere fatture senza IVA per operazioni che invece sarebbero soggette ad IVA, ne risponderà in luogo di questi nonostante il brocardo latino "*coactus voluit tamen voluit*".

\*\*\*

### **3) - I nuovi delitti tributari -**

E' opportuno adesso fare qualche breve cenno sulla recente introduzione del nuovo sistema penale tributario avvenuto ad opera del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Preliminarmente va detto che l'obiettivo che il legislatore della novella penaltributaria si è posto è stato quello di eliminare la rilevanza penale di tutte le violazioni formali, nonché prodromiche all'evasione, concentrandosi sulle ipotesi di vera e propria evasione.

Per il perseguimento di tale obiettivo, sono stati eliminati i reati contravvenzionali e le ipotesi delittuose sono state ridotte, essenzialmente, a sei fattispecie:

1. dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ovvero mediante altri artifici; la prima senza alcuna previsione di limiti di evasione, la seconda con il limite di 150 milioni di evasione e del 5% (o maggiore a 3 miliardi) di elementi attivi sottratti o passivi fittizi.
2. dichiarazione infedele nel caso in cui vengano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, con il limite di imposta evasa superiore a 200 milioni e del 10% (o maggiore a 4 miliardi) di elementi attivi sottratti o passivi fittizi.
3. omessa dichiarazione con il limite di evasione, con riferimento a taluna delle singole imposte, superiore a 150 milioni;
4. emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
5. occultamento o distruzione di scritture contabili obbligatorie, tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari;
6. alienazione simulata o il compimento di atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni, per sottrarsi fraudolentemente al pagamento di imposte.

Ai fini della presente trattazione è opportuno evidenziare due elementi: a) dei sei delitti elencati, tre si perfezionano con la presentazione della dichiarazione o con l'omissione di tale adempimento; b) tutti i reati richiedono ai fini del perfezionamento l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione.

E' utile, altresì, fare qualche breve accenno alle circostanze scriminate introdotte dal D.Lgs. 74/2000.

Come abbiamo accennato all'inizio della relazione le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e



sull'ambito di applicazione della norma tributaria (circostanza già contemplata nel sistema sanzionatorio amministrativo), sono state recepite anche dal legislatore penale-tributario come vera e propria circostanza scriminante.

Tale scelta legislativa non è immune da critiche poiché l'istituto delle obiettive condizioni di incertezza si è rivelato insufficiente già in sede di contenzioso tributario (si ricordi che tale norma esisteva sia per l'IVA che per le I.I.D.D. già prima della riforma del sistema sanzionatorio tributario); figurarsi se a pronunciarsi sulla sussistenza di tale condizione sarà chiamato un giudice come quello penale, sicuramente meno avvezzo alle complesse questioni tributarie!

Sicuramente molto rilevante, in tema di responsabilità penale degli amministratori e dei sindaci, è l'infelice novella che fa assurgere a elementi oggettivi del reato le semplici interpretazioni di norme tributarie.

Questo probabilmente è il punto più delicato della riforma penale-tributaria, atteso che una valutazione interpretativa difficilmente può essere ritenuta un comportamento socialmente riprovevole o quantomeno antiggiuridico.

E la punibilità delle questioni interpretative è frutto di una precisa scelta del legislatore, come emerge dai chiari passi della relazione di accompagnamento al decreto.

Anche se da una prima lettura della norma sembrerebbe che le questioni di diritto siano limitate alla sola dichiarazione di elementi attivi per ammontare inferiore a quello effettivo, da una più attenta lettura fondata anche sulla *ratio* della disposizione deve ritenersi che essa riguardi anche gli elementi passivi, poiché la locuzione "fittizi" utilizzata dal legislatore dovrebbe ritenersi riferita non solo all'indicazione di elementi passivi inesistenti (così la Circolare del Comando Generale della G.di F. n. 114000 del 4 aprile 2000).

Va, peraltro, rilevato che per espressa previsione del legislatore sono sottratte all'incriminazione quali dichiarazione fraudolenta o infedele:

- le rilevazioni nelle scritture contabili eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile;
- le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio.

Senza entrare nel merito delle delicate problematiche interpretative di tali previsioni, va rilevato lo sforzo che il legislatore penale ha fatto nel migliorare (sic!) la formulazione di una norma che, come si è visto, nella formulazione tributaria non ha alcun chiaro significato.

Sulla base di quanto sin qui rilevato, con l'introduzione del nuovo sistema penale tributario l'Amministratore risponderà del reato di dichiarazione infedele per semplici questioni interpretative e,

salvo che non provi l'assenza di dolo di evasione (probatio diabolica!), sarà chiamato a rispondere penalmente di questioni concernenti la deducibilità dei costi per carenza del requisito dell'inerenza, la non imponibilità o l'esenzione IVA di operazioni ... e chi più ne ha più ne metta!!

Qualora l'amministratore dia contezza nel bilancio (leggasi nota integrativa) dei criteri, pur "*contra ius*", seguiti nell'effettuare le rilevazioni e valutazioni, non risponderà penalmente; così come non risponderà penalmente se avrà violato (ma costantemente!) i principi della competenza economica.

Quindi andrà indenne da sanzione penale l'amministratore che dolosamente riterrà tassabile in più esercizi un ricavo derivante da operazioni "*cui unico actu perficiuntur*" e che ne venisse chiamato a rispondere dopo aver perpetrato per anni l'evasione; risponderà, invece, penalmente, l'amministratore che in buona fede riterrà integralmente deducibili in un unico esercizio costi pubblicitari che il fisco considererà invece pluriennali, in quanto, in tal caso, la violazione non deriverebbe dal perpetrarsi costantemente dell'errata impostazione contabile.

#### **4) - Alternatività tra sanzione penale e tributaria -**

Prima di chiudere tale sintetica parentesi sul nuovo sistema sanzionatorio penale, occorre spendere qualche parola sull'introdotta principio di specialità.

L'art. 19 del D.Lgs. 74/2000, ribaltando l'opposto principio del cumulo delle sanzioni amministrative e penali sancito dall'art. 10 della previgente L. 516/1982, dispone che "*quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale*".

Quindi, individuata quella fra le due norme applicabili che presenta un "quid pluris" rispetto all'altra, tale da farla assurgere a norma speciale, all'autore della violazione sarà applicabile unicamente la sanzione derivante dalla norma prescelta. E quasi certamente tale "quid pluris" è contenuto nella norma penale, speciale dunque, rispetto a quella tributaria.

Il legislatore, però, spinto dalla poco convincente considerazione (riportata nella relazione governativa) che, in determinate situazioni, "*il potenziale autore di una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare (...), piuttosto che una sanzione penale, fortemente afflittiva bensì in astratto, ma la cui esecuzione è suscettiva di venire evitata, in concreto, con l'ottenimento della sospensione condizionale della pena*", al secondo comma del medesimo articolo 19 del D.Lgs. 74/2000, ha introdotto una deroga all'applicazione del principio di specialità.

Viene stabilito che "*Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato*".

Evviva! Il cumulo da una parte e il principio della personalità della violazione dall'altra, escono dalla porta e rientrano dalla finestra!

E così si avrà quello che si voleva e cioè che nelle ipotesi di violazioni tributarie amministrative dolose, ove normalmente la società conserva il diritto di regresso per l'intera sanzione nei confronti dell'amministratore (e quindi non è debitrice), qualora all'autore sia inflitta la sanzione derivante dalla norma penale speciale, la società stessa rimarrà l'unica debitrice della sanzione amministrativa, con buona pace dei principi dell'alternatività della sanzione e della personalità della pena.

Fatte queste premesse di ordine generale soffermiamoci un istante su qualche specifica fattispecie rilevandone le conseguenze tributarie e penali.

\*\*\*

#### **5) - Conseguenze amministrative e penali derivanti dalla sottoscrizione delle dichiarazioni -**

Come si è visto, ai sensi dell'art. 11, fino a prova contraria si presume autore della violazione chi ha sottoscritto l'atto.

Come è noto ai sensi dell'art. 1, comma 4 del D.P.R. 322, del 22 luglio 1998 "*La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale*".

Al successivo comma 5 della stessa norma, poi, è disposto che "*La dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presso i quali esiste un organo di controllo, è sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. 18/12/1998 n. 471, e successive modificazioni*".

La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte degli amministratori è dunque richiesta a pena di nullità; al contrario, la mancante sottoscrizione dell'organo di controllo, invece, comporta l'irrogazione di sanzioni pecuniarie in capo allo stesso (art. 9 D. Lgs. 471/1998).

Sulla funzione della sottoscrizione da parte degli amministratori *nulla quaestio*, in quanto essendo essi gli autori dell'atto, la mancanza di essa renderebbe la dichiarazione inidonea a produrre alcun effetto giuridico.

Per cui, a parte le anomalie derivanti dalla ricorrenza di informali deleghe di funzioni (di cui di seguito si dirà), che facciano residuare all'amministratore un formale potere di firma e nessuna effettiva funzione decisoria, gli amministratori che sottoscrivano le dichiarazioni risponderanno, a rigore, delle violazioni amministrative e di quelle penali.

\*\*\*

#### **6) - Accollo del debito da sanzioni -**

Al fine di rendere meno "drammatica" la situazione di coloro che, agendo (non lo si dimentichi) nell'interesse di un diverso soggetto, vengono gravati da sanzioni che sono commisurate non alla propria capacità contributiva, ma a quella del rappresentato e quindi di evitare l'effetto di ostacolare o paralizzare l'attività di gestione della società, la nuova normativa ha previsto, all'art. 11, la possibilità che il contribuente (in questo caso la società), possa assumersi il debito dell'autore della violazione, qualora quest'ultimo abbia agito senza dolo o colpa grave. La formulazione della norma, che non prevede l'utilizzazione di un determinato negozio giuridico, lascia ampia scelta all'interprete sulla effettiva portata di essa.

La prima questione riguarda la possibilità di prevedere un accollo preventivo, da stipulare per esempio al momento della nomina degli amministratori, o, addirittura già nello statuto della società.

A mio avviso non sussistono impedimenti al riguardo.

Anzi, tale accollo eviterebbe che l'assemblea ordinaria deliberi l'accollo del debito e/o la rinuncia all'azione di regresso (sulla competenza dell'assemblea, ancorché si tratti di tipici atti di gestione, non dovrebbe esservi dubbio, visto il conflitto di interessi dell'organo amministrativo), nonché la rinuncia all'azione di responsabilità e quindi il possibile rischio che parte dei soci, che non abbiano condiviso l'operato dell'organo amministrativo, si oppongano votando in senso contrario. Al riguardo non si dimentichi che per deliberare la rinuncia all'azione di responsabilità è necessario che non vi sia il voto contrario di una minoranza che rappresenta il 20% del capitale sociale (2393 cc.). Per non parlare poi dell'eventuale opposizione di terzi creditori della società, che vedrebbero nell'accollo del debito una diminuzione della propria garanzia.

Altra questione riguarda l'opponibilità di tale accollo preventivo all'Amministrazione finanziaria .

Civilisticamente l'accollo ha efficacia esterna quando esso viene portato a conoscenza del creditore e riceve la sua specifica approvazione; in tal caso consegue la liberazione del debitore originario.

E' dunque evidente che una semplice deliberazione assembleare di accollo di debito (o la eventuale clausola statutaria) non sarà sufficiente a liberare gli amministratori in assenza di una espressa e quanto improbabile dichiarazione liberatoria da parte dell'Amministrazione finanziaria .

Per cui anche in questo caso, la persona fisica, autrice della violazione, sarebbe comunque destinataria dell'atto d'irrogazione delle sanzioni.

Va comunque precisato che la possibilità di un accollo preventivo da parte della società può riguardare solo le violazioni commesse con colpa lieve, e quindi il limite dei 100 milioni. Per le violazioni commesse con colpa grave o dolo, invece, deve senz'altro escludersi la possibilità di un accollo preventivo, perché sarebbe in contrasto con l'art. 1229 c.c., il quale dispone la nullità dei patti preventivi di responsabilità del debitore per dolo o colpa grave.