

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

**Studio n. 35/2005/T**

### **Spa – Statuto - Assunzione debito fiscale per violazioni dipendente, rappresentante legale o negoziale**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 20 maggio 2005*

Come è noto, il D.Lgs. 472/1997 ha radicalmente innovato il regime previgente per quanto concerne le responsabilità degli amministratori di società per le sanzioni amministrative riferibili ad illeciti tributari imputabili all'ente dagli stessi rappresentato.

Invero, mentre la legge n. 4/1929 individuava l'ente quale soggetto passivo della sanzione e solo in casi particolari la normativa prevedeva un obbligo solidale dei rappresentanti, l'art. 2, secondo comma, del D.Lgs. 472/1997 dispone che "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso ..... la violazione" ed il successivo art. 11, primo comma, pone a carico dell'ente il solo obbligo di "pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata", capovolgendo quindi nella sostanza i previgenti principi ed adeguando il sistema delle sanzioni tributarie a quanto già previsto in termini generali dalla legge 689 del 1981 per le sanzioni amministrative <sup>(1)</sup>.

Ciò posto in linea di principio, il legislatore ha solo mitigato il rigore introdotto dalla nuova normativa nei confronti degli amministratori di società ed enti, prevedendo all'art. 11, sesto comma, del Dls. in esame che per "i casi di violazione commessa senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione".

Sulla base di tale norma è divenuto abbastanza frequente, specie negli statuti di società di capitali, l'inserimento di clausole che esonerino *a priori* gli amministratori da responsabilità per le sanzioni tributarie non penali, disponendo che il relativo debito è in linea di principio assunto dalla società.

Prima di esaminare gli effetti che in ordine a tali clausole sono venuti a determinarsi in conseguenza dell'emanazione dell'art. 7 del Dl. 269 del 2003, occorre peraltro precisare che non è del tutto certo che siffatte clausole statutarie fossero, già in precedenza, idonee ad escludere in ogni caso la responsabilità dei rappresentanti dell'ente.

E' stato infatti rilevato in dottrina come clausole siffatte mal si concilino con gli istituti civilistici cui potrebbero essere ricondotte, quali l'accollo e l'espromissione preventivi. Invero, nonostante la giurisprudenza abbia riconosciuto la legittimità di tali negozi anche in relazione ad un debito futuro, la Cassazione "condiziona pur sempre la compatibilità di tali contratti con gli artt. 1348 e 1346 c.c. al fatto che la prestazione di cose future in essi dedotta ..... risulti determinata o, almeno, determinabile" <sup>(2)</sup>. Con la conseguenza che, volendosi adeguare ai principi fissati dalla Suprema Corte, l'assunzione di responsabilità fiscale "dovrebbe considerarsi efficace ed ammissibile solo in sede di contestazione della sanzione ..... e cioè solo a seguito dell'atto nel quale viene esplicitamente indicata la sua misura" <sup>(3)</sup>.

Volendo comunque ipotizzare la compatibilità delle clausole statutarie in esame con i principi civilistici sopra menzionati, resta da chiedersi quali siano gli effetti venuti a determinarsi in materia a seguito della norma contenuta nel citato art. 7 del Dl. 269/2003, ai sensi del quale le "sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

La prima sensazione che si trae dalla lettura della nuova norma è che il legislatore abbia operato una repentina marcia indietro rispetto alle scelte della riforma 1997, tornando, per quanto concerne le persone giuridiche, al principio proprio della legge del 1929 in base al quale per le sanzioni amministrative tributarie risponde in linea di principio la società o l'ente. Si è venuto a creare quello che la dottrina ha definito "doppio binario": per le persone fisiche e le società di persone vige cioè il principio di personalità della sanzione introdotto dal D.Lgs. 472/1997; per le persone giuridiche si torna all'opposto principio dell'imputabilità della sanzione all'ente.

In quest'ottica per le società ed enti aventi personalità giuridica non tanto non sarebbe possibile inserire nello statuto una clausola con la quale la società assuma a proprio carico l'onere della sanzione per fatti commessi dal dipendente, rappresentante legale o negoziale, quanto piuttosto la clausola sarebbe priva di significato giuridico, poiché la sanzione non sarebbe comunque riferibile per legge a questi ultimi soggetti, bensì alla sola società.

Peraltro, la dottrina non si è affatto orientata per questa che pur sembrerebbe a primo avviso la piana interpretazione della norma. E' stata anzi assai autorevolmente sostenuto che il significato dell'art. 7 possa essere affatto diverso.

Infatti il disposto del terzo comma della norma ai sensi del quale nei "casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 si applicano in quanto compatibili", dovrebbe portare alla conclusione non già di negare in assoluto per le persone giuridiche il principio di personalità introdotto dagli articoli 2 e 11 del D.Lgs. 472/1997, bensì di negare "solo la sussistenza di un vincolo di solidarietà tra autore materiale dell'illecito e contribuente in ordine all'adempimento di un'obbligazione sanzionatoria" <sup>(4)</sup>.

Il che eviterebbe da un lato la illogica conseguenza dell'opposto orientamento, in base alla quale l'art. 7 sarebbe da solo idoneo a disciplinare, per quanto concerne le persone giuridiche, ogni aspetto sanzionatorio, a prescindere dai principi del D.Lgs. 472/1997; dall'altro, consentirebbe di ritenere tuttora applicabili i principi personalistici di quest'ultimo decreto contenuti, ad esempio, nel relativo art. 7, concernente i criteri di determinazione della sanzione, in ordine ai quali, altrimenti, l'Amministrazione finanziaria godrebbe di discrezionalità assoluta.

Detto ciò per completezza d'indagine, non appare peraltro che anche l'adesione a quest'opposto indirizzo interpretativo comporti conseguenze diverse in ordine al quesito posto. Invero, anche accettando l'ipotesi interpretativa che l'art. 7 del Dl. 269/2003 non cancelli del tutto il principio personalistico introdotto dal D.Lgs. 472/1997, rimanendo pertanto applicabili talune disposizioni di quest'ultimo decreto, rimane pur sempre ferma, anche in quest'ottica, l'esclusiva responsabilità dell'ente in ordine all'adempimento dell'obbligazione conseguente all'applicazione della sanzione, talché non sembra che alcuno spazio applicativo possa ad oggi permanere in ordine all'art. 11, sesto comma, del D.Lgs. 472/1997.

Pertanto ed in definitiva, le clausole di assunzione di responsabilità delle sanzioni da parte della società che avevano iniziato a diffondersi specie con riferimento a s.r.l. e s.p.a. appaiono oggi, a parte i dubbi civilistici sopra evidenziati, prive di ogni significato giuridicamente rilevante.

*Simone Ghinassi*

---

(1) Cfr. sull'argomento, anche in termini fortemente critici, R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.* 1998, 347 ss.; G. FALSITTA, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.* 1998, 476 ss.

(2) In tal senso F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.* 2005, 11 ss., in part. par. 2.

- (3) Così ancora F. GALLO, *op. loc. cit.*, richiamandosi espressamente a quanto sostenuto da M. PIERRO, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1999, II, 275-281.
- (4) Così testualmente F. GALLO, *op. cit.*, par 4, il quale rimanda all'analogo orientamento di G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.* 2004, I, 374 ss. e L. MURLIANO, *La "nuova" responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del D.L. n. 296/2003*, in *Riv. dir. trib.* 2004, I, 657 ss.

*(Riproduzione riservata)*