

Dottrina e Dottrine

Rassegna Tributaria, 1 / 2005, p. 11

L'IMPRESA E LA RESPONSABILITÀ PER LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE (*)

Franco Gallo

Riferimenti

Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 Art. 11

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Il principio personalistico introdotto con il D.Lgs. n. 472 del 1997 - **2.1.** Gli elementi di ibridismo - **2.2.** Sulla responsabilità "propria" del rappresentante legale e sulla delega di funzioni - **3.** Alcuni rilievi critici conclusivi sul D.Lgs. n. 472 del 1997 - **4.** La recente riforma apportata con l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 - **4.1.** La *ratio* del nuovo art. 7 - **4.2.** Quale possibile interpretazione? - **5.** Alcune considerazioni teoriche e alcune sintetiche proposte *de jure condendo* sul nuovo art. 7.

1. Premessa - La recente riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, varata con il D.Lgs. n. 472 del 1997, ha avuto l'indubbio merito di introdurre lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni amministrative (art. 4), in luogo del vecchio regime - risalente al lontano 1929 - fondato prevalentemente sul dogma della irrilevanza dell'elemento soggettivo. L'adozione di tale schema ha prodotto però, subito dopo l'emanazione di detto decreto, un vivace dibattito imperniato soprattutto sullo specifico tema della idoneità della nuova disciplina a regolare in modo soddisfacente la delicata materia della responsabilità dell'impresa per le sanzioni fiscali amministrative.

C'era infatti chi, aderendo alla filosofia del D.Lgs. n. 472/1997, perorava un sistema così personalistico da far scindere nettamente la posizione del contribuente-impresa (beneficiario dei vantaggi economici della condotta illecita) da quella dell'autore della violazione e da porre a carico di quest'ultimo la responsabilità delle sanzioni fiscali (in concorso o meno coi cosiddetti "mandanti della prestazione fiscale"). E c'era invece chi, disattendendo tutta la costruzione dello stesso D.Lgs. n. 472/1997, puntava a ridimensionare l'opzione di tipo penalistico oggettivando la responsabilità in capo al contribuente avvantaggiato ed evitando il coinvolgimento della categoria dei *managers* e organi rappresentanti dell'impresa. Sintomatico di questa ultima linea è l'art. 2, comma 1, della legge delega per la riforma del sistema fiscale statale n. 80 del 2003, la cui lettera l) ha fissato il criterio direttivo secondo cui "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione".

Il dibattito si è per ora chiuso - direi inopinatamente e, forse, interlocutoriamente - con la parziale prevalenza di quest'ultima posizione. Nell'anno passato infatti il Governo, lungi dall'attuare organicamente la lettera l) attraverso un decreto legislativo *ad hoc*, ha emanato il D.L. n. 269/2003, il cui art. 7 ha inaspettatamente disposto che le sanzioni amministrative tributarie "relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica" ⁽¹⁾.

Poiché, come è facile rilevare, questa disposizione si riferisce solo alle società ed enti con personalità

giuridica, si può dire che, allo stato, abbiamo uno sdoppiamento della disciplina tra imprese individuali, società di persone ed enti privi di personalità giuridica ai quali continua ad applicarsi il D.Lgs. n. 472/1997, da una parte, e società di capitali ed enti con personalità giuridica ai quali dovrà applicarsi la nuova stereotipata disposizione dell'art. 7, dall'altra.

In questa mia relazione mi occuperò pertanto, molto sinteticamente, di ambedue gli opposti regimi, iniziando il mio esame dal D.Lgs. n. 472/1997.

2. Il principio personalistico introdotto con il D.Lgs. n. 472 del 1997 - Dico subito che la mia opinione è che la scelta fatta dal legislatore nel 1997 appare condivisibile in via di principio e per le grandi linee, ma ambigua sul piano applicativo. In ogni caso, è sicuramente più equilibrata della richiamata, eccentrica disciplina dettata l'anno passato per le persone giuridiche dal citato art. 7 del D.L. n. 269/2003 di cui parlerò più avanti. Anche se tale equilibrio è stato raggiunto un po' asomaticamente in forza di criticabili compromessi e ibridismi normativi, può insomma dirsi che il D.Lgs. n. 472/1997 riesce a tener in qualche modo fermo il principio personalistico, evitando nel contempo gli eccessi sanzionatori a carico degli autori dell'illecito derivanti da una sua (troppo) puntuale applicazione.

Gli elementi di ibridazione del sistema appaiono evidenti solo che si consideri, da una parte, che:

- l'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 citato, coerentemente alla scelta personalistica di fondo fatta in via di principio, presuppone che "la sanzione è riferibile (solo) alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione" e non a chi se ne avvantaggia economicamente;
- l'art. 27 dispone, a corollario del precedente articolo, che "le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni o enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici ...";
- l'art. 11, comma 2, dello stesso decreto sottolinea che "fino a prova contraria si presume autore della violazione chi ha sottoscritto o compiuto atti illegittimi";
- l'art. 4 specifica che non è sanzionabile "chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base a criteri indicati dal codice penale, la capacità di intendere e di volere".

E, dall'altra, che:

- lo stesso art. 2 e i successivi artt. 5 e 11 del medesimo decreto legislativo restringono l'applicazione del principio personalistico ai soli casi in cui l'autore della trasgressione abbia commesso l'illecito con colpa o dolo specifico nell'interesse del contribuente;
- il rigore della responsabilità diretta dell'autore della violazione (rappresentante legale o negoziale dell'impresa, dipendente o amministratore) è fortemente mitigato, in caso di colpa lieve, con la previsione di una responsabilità solidale dipendente in capo alle imprese, con semplice facoltà di regresso nei confronti dell'autore.

Vale la pena di soffermarci ad esaminare, sia pur brevemente, questi elementi di ibridazione del sistema, in funzione sia delle critiche dottrinarie, che esporrò più avanti, all'impianto del decreto n. 472, sia anche dell'analisi che andrò a fare della recentissima integrazione normativa introdotta dal ricordato art. 7 del D.L.

n. 269 del 2003 sullo specifico punto della responsabilità delle sole persone giuridiche.

2.1. *Gli elementi di ibridismo* - Come ho appena detto, il complesso organico delle disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 e del successivo decreto correttivo n. 203 del 1998 attribuisce rilevanza fondamentale, ai fini della applicazione delle sanzioni, alla sussistenza dell'elemento psicologico: in mancanza di tale elemento è, infatti, ora impossibile concepire la consumazione di un illecito amministrativo tributario ⁽²⁾.

Questa centralità dell'elemento psicologico, quanto meno in via di enunciazione, segna indubbiamente una rottura rispetto al precedente sistema e, in termini applicativi, impone ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria di non limitarsi più a rilevare la mera inosservanza degli obblighi fiscali (come avveniva fino al 1998), ma di accertare anche la sussistenza dell'elemento stesso e, insieme, anche la graduazione della responsabilità in funzione dello stato soggettivo di colpa lieve, colpa grave o dolo. Col nuovo sistema viene dunque attribuito all'Amministrazione un potere simile a quello del giudice penale; potere che in verità il trasgressore, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 472/1997, può contrastare fuori dalla sede contenziosa molto debolmente, introducendo una forma di contraddittorio amministrativo endo-procedimentale basato sulla presentazione di apposite deduzioni difensive ⁽³⁾.

2.1.1. *Il dolo, la colpa grave e la colpa lieve* - La prima considerazione critica di dettaglio fatta da tutti i commentatori è che detto potere di accertamento non è facilmente esercitabile da parte degli uffici. E ciò non solo per la difficoltà in punto di fatto, propria di ogni accertamento dell'elemento psicologico, ma anche perché le disposizioni dettate per la definizione di tale elemento non appaiono né sufficienti né chiare.

Basta esaminare, a riprova di ciò, la norma che definisce il dolo specifico e la colpa, e cioè le condizioni soggettive esistendo le quali rileva la responsabilità dell'autore della violazione. L'art. 5, frutto dell'intervento integrativo del successivo D.L. n. 203 del 1998, equipara ai fini sanzionatori le violazioni commesse con dolo a quelle commesse con colpa grave, prevedendo per quelle realizzate con colpa lieve una limitazione della responsabilità patrimoniale dell'autore dell'illecito che si risolve nella previsione di un tetto massimo di 100.000.000 di lire. Nel fare ciò la norma fornisce, però, solo una definizione di dolo specifico e di colpa grave, senza darne alcuna per quanto attiene alla colpa lieve o, meglio, obbligando l'interprete a desumere la nozione di colpa lieve da quella di colpa grave. E la stessa definizione che essa dà di colpa grave non è certo un esempio di chiarezza definitoria.

Secondo il comma 3 di detto art. 5, "la colpa è grave quando l'imperizia e la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari". Prosegue poi lo stesso comma che "non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo".

È evidente che questa definizione ha le sue radici nel disposto dell'art. 43 del codice civile. Appare, peraltro, del tutto criticabile là dove richiede che l'imperizia e la negligenza siano indiscutibili e che la portata e il significato della norma violata siano così chiare da non lasciare ragionevolmente alcun dubbio, in modo da far considerare evidente la macroscopica inosservanza degli obblighi fiscali elementari ovvero da farli ritenere agevolmente conoscibili.

Questo tortuoso dettato normativo induce ad osservare che il legislatore, per definire la colpa grave, ha fatto ricorso a requisiti troppo generici quali, appunto, l'indiscutibilità della negligenza e dell'imperizia e l'assenza di un ragionevole dubbio sulla norma, mentre ha del tutto taciuto circa le condizioni e i criteri in base ai quali questi stessi requisiti devono considerarsi in concreto verificati. Non si capisce, in particolare, perché l'imperizia o la negligenza che dovrebbero caratterizzare la colpa lieve non debbano essere anch'esse indiscutibili e, di conseguenza, perché l'indiscutibilità debba essere valutata solo come criterio qualificante la colpa grave.

Se poi si considera che deve essere esclusa qualunque possibilità di dubitare ragionevolmente della norma - la quale dovrebbe essere così chiara e precisa da non poter prestare il fianco ad alcun dubbio interpretativo - non si può che ipotizzare una violazione volontaria della legge da parte dell'autore dell'illecito: il che, però, escluderebbe qualunque forma di colpa e integrerebbe, invece, un'ipotesi di dolo.

Da una parte, quindi, la colpa grave sembra difficilmente distinguibile dalla colpa lieve e, dall'altra, viene a sovrapporsi alla nozione di dolo. Il che giustifica affermazioni, quali quelle fatte dallo stesso presidente della commissione che ha redatto il progetto governativo (Batistoni Ferrara), secondo cui "la colpa grave è stata definita in termini tanto rigorosi da rendere improbabile l'individuazione dei casi nei quali essa possa essere ravvisata, così da farne una semplice cerniera tra colpa e dolo ... La colpa grave è un'araba fenice". E siccome dalla prassi adottata dagli uffici in questi primi anni di applicazione del nuovo sistema risulta che i funzionari incontrano una notevole difficoltà a districarsi in queste oscure formulazioni normative, limitandosi in reazione ad applicare per lo più minimi sanzionatori, sarebbe davvero opportuno un'ulteriore, più puntuale riflessione del legislatore sulla materia ⁽⁴⁾.

2.1.2. L'elemento soggettivo come strumento di graduazione-"ripartizione" della responsabilità - Passiamo ora al tema centrale della rilevanza degli indicati elementi soggettivi ai fini dell'accertamento della responsabilità dell'impresa e dei soggetti che la rappresentano ed agiscono per suo conto.

Quando l'autore dell'illecito è lo stesso imprenditore-contribuente, l'elemento soggettivo non assume alcun rilievo in ordine alla graduazione-ripartizione della responsabilità tra i soggetti operanti nell'impresa. In tali casi la responsabilità si imputa direttamente al soggetto passivo del tributo e non tocca, perciò, altri soggetti collaboratori, interni o esterni. Di conseguenza, l'elemento soggettivo viene in considerazione solo nella valutazione della condotta, dolosa o colposa, dell'autore della violazione; che è come dire solo ai fini della commisurazione della sanzione. L'art. 7, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 indica, infatti, tra i criteri di commisurazione proprio la gravità della violazione in termini di intensità dell'elemento soggettivo, oltre che l'opera dell'agente volta all'eliminazione e all'attenuazione delle conseguenze, la sua personalità e le sue condizioni economiche e sociali, nonché i suoi precedenti fiscali e l'eventuale recidiva.

Considerazioni del tutto diverse devono, invece, essere svolte allorché l'autore della violazione non coincide con il soggetto contribuente. Si pone, cioè, il problema della associabilità all'illecito dei soggetti che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni in nome e nell'interesse del contribuente (sia esso impresa individuale che collettiva). E si è già visto in proposito che, in tale caso, il principio di imputazione e di personalizzazione della responsabilità vuole in via astratta che - salva la possibilità del concorso di cui dirò più avanti - l'illecito vada ricondotto al rappresentante (legale o negoziale), all'amministratore e al dipendente e vuole anche che tali soggetti, in quanto responsabili dell'illecito, rispondano pure delle sanzioni secondo le modalità fissate dal D.Lgs. n. 472/1997 (art. 11, commi 1 e 2). Qui però, differentemente dal primo caso, l'elemento psicologico viene in considerazione, oltre che quale parametro di commisurazione delle sanzioni, anche e soprattutto

quale criterio di graduazione-ripartizione della responsabilità o, meglio, quale strumento di attenuazione del medesimo principio generale di personalizzazione. Il combinato disposto degli artt. 11 e 5, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 estende, infatti, in via solidale la responsabilità dell'autore verso l'Erario anche all'impresa-contribuente secondo un regime che varia, appunto, in relazione allo stato soggettivo del trasgressore.

In forza di tali disposizioni, in particolare, se la violazione viene commessa con semplice colpa (cosiddetta colpa lieve) e l'autore non ne ha tratto diretto vantaggio, la sanzione può essere eseguita nei suoi confronti per una somma non eccedente 100.000.000 di lire, ponendosi l'eventuale eccedenza a carico del contribuente nel cui interesse l'autore ha operato ⁽⁵⁾. E la responsabilità può essere mitigata e addirittura annullata se il contribuente si assume integralmente il debito, pagando una somma pari alla sanzione irrogata e rinunciando, perciò, implicitamente all'esercizio del diritto di regresso (art. 11, comma 6).

Se, invece, la violazione è stata realizzata con colpa grave o dolo, il principio di personalizzazione della responsabilità non subisce eccezioni, almeno in via di principio e di diritto, non disponendo in tale caso il legislatore alcuna attenuazione della responsabilità. Anzi, con finalità preventiva-deterrente le indicate norme stabiliscono puntualmente che la sanzione venga eseguita per l'intero nei confronti dell'autore, senza che il contribuente abbia la possibilità di assunzione del debito. Ciò non toglie, peraltro, che il trasgressore possa rimanere immune in punto di fatto dall'applicazione della sanzione nei casi in cui l'Erario proceda alla previa escussione del contribuente quale coobbligato solidale e, questi, non eserciti poi, com'è sua facoltà, il diritto di regresso per l'intero nei confronti del trasgressore medesimo.

2.1.3. La graduazione della responsabilità nel concorso di persone - La diversa graduazione della responsabilità in funzione dell'elemento soggettivo rileva anche con riferimento alla disciplina del concorso di due o più soggetti nella violazione della norma tributaria. La relativa disciplina è contenuta nei commi 3, 4 e 5 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997 e riguarda, in particolare, l'estinzione dell'obbligazione sanzionatoria posta a carico dell'autore e di quella civile facente capo all'impresa-contribuente. In modo alquanto farraginoso dette norme stabiliscono che il contribuente (e cioè l'impresa-persona fisica, la società, l'associazione o l'ente) "è tenuto a pagare una somma pari alla sanzione più grave" nel caso in cui l'illecito sia stato commesso nel suo interesse in concorso di due o più persone, alle quali siano state irrogate sanzioni anche di entità diversa (comma 3). L'effetto estintivo dell'obbligazione sanzionatoria nella sua interezza si produce, però, solo nel caso in cui il pagamento è effettuato dall'autore della violazione (comma 4). Se è effettuato invece dal contribuente, l'estinzione riguarda solo la sanzione più grave e si esplica solo nei confronti dell'obbligazione solidale del contribuente stesso, lasciando in vita, in capo ai coautori, l'obbligo di pagare le restanti sanzioni meno gravi secondo il meccanismo penalistico del concorso di persone fissato dall'art. 9 dello stesso D.Lgs. n. 472/1997.

Questa inutilmente gravosa disciplina è dettata senza distinguere tra violazioni dolose e gravemente colpose e violazioni colpose lievi. Riterrei, comunque, debba applicarsi solo a quelle dolose o gravemente colpose. Giungo a tale conclusione con una certa sicurezza argomentando, sul piano letterale e *a contrario*, dalla norma contenuta nel comma 5 dell'art. 11, la quale espressamente stabilisce che nell'illecito semplicemente colposo il pagamento della sanzione - ovvero, se sono state irrogate sanzioni in misura diversa, della sanzione più grave - da chiunque eseguito (e cioè sia dal contribuente che dagli autori) estingue tutte le obbligazioni e, perciò, sia quelle sanzionatorie a carico dei coautori, sia quella solidale facente capo al contribuente, non residuando in questo caso alcun onere sanzionatorio a carico degli altri responsabili. È

evidente, perciò, che la previsione di un più favorevole regime (riconducibile allo schema della coobbligazione solidale) per le violazioni commesse con colpa lieve esclude l'applicabilità alle stesse delle norme più gravose previste in caso di concorso e, quindi, limita l'applicabilità di tali ultime norme alle violazioni gravemente colpose e dolose. Correttamente è stato sottolineato al riguardo che la ragione di questa scelta di favore - equivalente negli effetti ad una deroga alla disciplina del concorso - è da rintracciare nella minore gravità della condotta tenuta con colpa lieve, la quale non giustificerebbe l'applicazione di sanzioni, ancorché diverse nell'entità, in capo a ciascun concorrente. Le violazioni compiute con colpa grave e dolo, invece, sono socialmente più riprovevoli e, quindi, è comprensibile che nell'ottica della deterrenza si sia voluto riservare ai coautori un trattamento più severo, nell'intento di prevenire future infrazioni.

Ciò che comunque va sottolineato è che, in situazioni sia di concorso di persone che di coobbligazione solidale, è sempre l'elemento psicologico che nella logica del D.Lgs. n. 472/1997, assumendo le vesti ora del dolo e della colpa grave ora della colpa lieve, determina articolate responsabilità patrimoniali e ripartisce diversamente gli effetti estintivi dell'obbligazione. Nel caso di dolo e colpa grave, esse sono coerenti al modulo penalistico del concorso, in quello di colpa lieve, a quello civilistico della solidarietà.

2.1.4. La derivazione civilistica del congegno di graduazione della responsabilità - Va rilevato che il congegno di limitazione della responsabilità regolato dal legislatore fiscale si ispira al principio generale civilistico espresso dall'art. 1229 del codice civile, in base al quale sono pienamente legittimi ed efficaci i patti che escludono o limitano preventivamente la responsabilità del debitore-autore della violazione che abbia agito con colpa lieve, mentre sono nulli quelli stipulati in relazione ad un'attività dolosa o gravemente colposa del medesimo soggetto.

Questo principio - che legittima l'assunzione preventiva del debito sanzionatorio - traspare chiaramente dal richiamato comma 6 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, che, come si è visto, espressamente dispone che, ove la violazione sia commessa con colpa lieve, "la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente" possono assumere il debito dell'autore della violazione. Ma mal si concilia con gli istituti dell'accollo e dell'espromissione preventivi. È vero al riguardo che la giurisprudenza è giunta recentemente a riconoscere la legittimità di tali negozi anche in relazione ad un debito futuro, rinunciando a richiedere la preesistenza dell'onere debitorio quale presupposto imprescindibile della fattispecie dell'accollo e dell'espromissione. Va, peraltro, sottolineato che la Cassazione (sent. n. 7831 del 23 settembre 1994, in "Giuri it.", 1995, pag. 1018) condiziona pur sempre la compatibilità di tali contratti con gli artt. 1348 e 1346 del codice civile al fatto che la prestazione di cose future in essi dedotta - il pagamento di debito futuro - risulti determinata o, almeno, determinabile. E non mi sembra che si possa sostenere che, prima dell'avvio della fase punitiva, il debito "sanzionatorio" oggetto dell'accollo (o dell'espromissione) che il contribuente si assumerebbe sia preventivamente determinato o determinabile, nell'*an* e nel *quantum*. Mi parrebbe, infatti, scontato che nella specie non solo non è prevedibile l'effettiva commissione dell'illecito, ma è anche impossibile quantificare astrattamente la sanzione ad esso corrispondente, essendo la sua commisurazione legata all'accertamento di circostanze e all'applicazione dei criteri già ricordati - personalità del trasgressore, natura della violazione, modalità della condotta, recidiva, precedenti fiscali, eccetera - variabili e non conoscibili al momento della stipulazione del negozio. Il che significa che, se si volesse essere coerenti con la giurisprudenza della Suprema Corte, l'assunzione del debito dovrebbe considerarsi efficace e ammissibile solo in sede di contestazione della sanzione (qualora l'ufficio opti per la procedura di irrogazione prevista dall'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997), e cioè solo a seguito dell'atto nel quale viene esplicitamente indicata la sua misura

(argomentando ex art. 16, commi 3 e 4) ⁽⁶⁾.

2.2. Sulla responsabilità "propria" del rappresentante legale e sulla delega di funzioni

2.2.1. *La responsabilità del rappresentante legale per le violazioni attinenti alla dichiarazione fiscale* - Vediamo ora come il legislatore del 1997, pur nelle incertezze di cui si è detto, abbia in concreto valorizzato il principio di personalità con riferimento alle diverse tipologie di collaboratori dell'impresa che potrebbero essere chiamati a rispondere della violazione fiscale commessa nell'esercizio del loro ufficio o del loro mandato. Questi soggetti sono individuati dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 nel *rappresentante* (legale o negoziale) e nel *dipendente dell'impresa persona fisica* ovvero nel *dipendente, rappresentante e amministratore (anche di fatto) di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica*.

Stante l'entrata in vigore dal 2003 della richiamata nuova disciplina della responsabilità per le società ed enti con personalità giuridica, è evidente che questa norma va amputata del riferimento alle persone giuridiche e che, quindi, quanto si dirà in questa sede, circa la responsabilità dei soggetti sopra elencati, va riferito solo al loro rapporto con l'impresa individuale, con le società di persone, con le associazioni non riconosciute e con ogni altro ente privo di personalità giuridica.

È chiara l'intenzione del legislatore del 1997 di distinguere, attraverso l'art. 11, comma 1, i collaboratori dell'impresa in due categorie: da una parte, i rappresentanti *ex lege* e, dall'altra, coloro che esercitano i poteri e le funzioni del soggetto passivo d'imposta o del suo rappresentante in forza di *un atto negoziale*. Il che comporta che per individuare gli autori dell'illecito - alla stregua di quanto avviene anche in ambito penale - si deve fare ricorso all'istituto civilistico della *rappresentanza* ovvero, sussistendone le condizioni, al criterio della *delega di funzioni*.

Quanto alla categoria dei rappresentanti delle imprese individuali, rileva evidentemente la figura dell'istitutore. Non avrei al riguardo dubbi nel ritenere che questi, essendo *l'alter ego* dell'imprenditore e, come lui, posto al vertice dell'impresa, può essere sanzionato per le stesse violazioni fiscali che normalmente sarebbero riconducibili all'imprenditore (ad esempio, illeciti relativi alle dichiarazioni fiscali, agli obblighi di documentazione, registrazione, all'individuazione delle operazioni soggette a Iva, ovvero attinenti la tenuta delle scritture contabili, eccetera), anche se, presumibilmente, in posizione di correttezza con quest'ultimo.

Quanto invece alle società di persone e agli altri enti non dotati di personalità giuridica, cui ancora si applica il D.Lgs. n. 472/1997, rilevano gli amministratori, i dipendenti e i consulenti fiscali ⁽⁷⁾. Ed è con riguardo a tali soggetti che si pongono i problemi interpretativi più delicati circa l'individuazione dell'autore della violazione con riferimento agli istituti della rappresentanza e, soprattutto, della delega di funzioni.

Al riguardo il diritto positivo fiscale ha tracciato una netta separazione circa l'ambito di applicazione dei due istituti, assumendo il rappresentante legale quale unico responsabile per l'inosservanza degli obblighi, diciamo così sostanziali, attinenti la dichiarazione (mi riferisco ovviamente alle fattispecie della omessa, nulla, infedele o incompleta dichiarazione). Il trasferimento della responsabilità in base alla delega di funzioni fiscali è invece ammesso, in astratto e a certe condizioni, per ogni altro obbligo fiscale, a condizione però che -

come vuole l'art. 6, comma 5-*bis* - la inosservanza incida sulla base imponibile, sull'imposta e sul versamento del tributo o si traduca in un ostacolo al controllo fiscale ⁽⁸⁾.

Che dell'illecito relativo alla dichiarazione fiscale debba rispondere solo l'amministratore o rappresentante legale mi sembra scontato e, comunque, rispondente ad una *ratio* del tutto ragionevole: essendo il rappresentante legale tenuto (insieme ai sindaci) a sottoscrivere la dichiarazione fiscale, in forza dell'art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, è inevitabile che egli sia presunto *ex lege* autore della violazione nei casi in cui, appunto, tale dichiarazione risulti omessa, infedele o incompleta (così l'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997).

Questa conclusione ha il suo presupposto nella stessa normativa civilistica. Se infatti sono gli amministratori che, in virtù delle disposizioni del codice civile, devono tenere le scritture contabili e redigere il bilancio - e cioè quei documenti che hanno una rilevanza fondamentale ai fini della compilazione della dichiarazione e della determinazione dell'imposta - va da sé che il potere di sottoscrivere la dichiarazione, nonché quello di compiere valutazioni discrezionali circa l'applicazione delle norme che attengono alla determinazione del reddito di impresa non possono che appartenere alla loro esclusiva sfera di competenza. E non possono, quindi, essere conferiti ad alcuno, neppure ai direttori generali e ai dipendenti qualificati, anche se muniti di potere di "alta gestione".

2.2.2. Responsabilità omissiva e delega di funzioni - Ai dipendenti dell'impresa e ai collaboratori esterni sono, dunque, delegabili solo gli adempimenti relativi ad ogni obbligo fiscale che non sia quello relativo alla dichiarazione e ad essi potrà imputarsi, di conseguenza, la responsabilità per le violazioni eventualmente commesse, sempre che la loro condotta sia punibile ai sensi del più volte richiamato art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 472/1997.

Entro questi limiti è perciò consentita, in caso di divaricazione tra titolare normativo e chi esercita funzioni di gestione dell'impresa, la delega di funzioni quale strumento di ripartizione della responsabilità all'interno e fuori dell'impresa. E sempre entro questi limiti vanno anche ai fini fiscali accettate, in via astratta e di principio, le generali conclusioni della scienza penalistica, secondo cui l'imputazione di responsabilità in capo ai collaboratori dell'imprenditore collettivo o individuale dipende normalmente:

- dalla qualifica da questi rivestita nell'organizzazione interna e, perciò, dalle funzioni e poteri conferiti con modalità negoziali (disposizioni statutarie, mandato, eccetera) dal contribuente e dai suoi rappresentanti legali;

- dallo stesso stato soggettivo del delegante (ad esempio, se è persona ignorante di questioni fiscali, se ha esercitato al massimo il controllo richiesto dalla legge, eccetera).

Se si passa, però, da questi astratti principi alla concreta individuazione della responsabilità degli amministratori deleganti in concorso con i soggetti delegati, il quadro normativo si fa più oscuro. Il dibattito che al riguardo si è sviluppato nella dottrina tributaria si inquadra nell'ambito della più generale problematica relativa all'idoneità della delega di funzioni a trasferire la responsabilità esclusivamente in capo a terzi e, perciò, ad esimere i soggetti normativamente obbligati dalla responsabilità concorsuale. Questo problema non è stato finora affrontato *funditus* dalla magistratura tributaria e dall'Amministrazione finanziaria anche perché:

- si è visto che il principio di personalità ha fatto ingresso nell'ordinamento sanzionatorio solo per le violazioni commesse dal 1998;

- come ho detto, l'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 ha delimitato fortemente le ipotesi di punibilità dell'inosservanza degli obblighi diversi da quelli della dichiarazione, prendendo in considerazione solo gli obblighi definiti un po' attecnicamente "non formali" o "sostanziali";

- come ho pure più volte detto, almeno dal 2003 il principio di personalizzazione non è più applicabile alle società-persone giuridiche, e cioè a quelle numerose strutture imprenditoriali che, avendo un'organizzazione complessa, hanno più frequentemente il problema della ripartizione delle funzioni e, quindi, della rilevanza degli atti di delega delle funzioni stesse.

Con questo *caveat* va, comunque, detto che tutte le volte che in dottrina e nella prassi il problema della rilevanza della delega di funzioni è stato posto, si è sempre fatto riferimento, per risolverlo, alle elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza penalistica, la quale si è occupata di tale questione con riferimento alle materie dei reati tributari, della prevenzione degli infortuni, dell'igiene sul lavoro, nonché, recentemente, della tutela ambientale.

Senza voler invadere il terreno dei colleghi penalisti, mi limito qui a ricordare che, anche con riguardo agli illeciti amministrativi fiscali, la possibilità di trasferire in concreto la funzione e, quindi, la relativa responsabilità sono subordinate alla dimostrazione che il conferimento della delega libera l'amministratore delegante dall'obbligo di vigilare sul modo come il delegato svolge le funzioni a lui attribuite. Ove tale dimostrazione non fosse possibile, l'amministratore risponderebbe, pertanto, dell'illecito fiscale per *culpa in vigilando* in concorso con il soggetto delegato.

Sulla rilevanza della delega di funzioni fiscali, al fine di escludere la responsabilità omissiva del delegante, si è espressa abbastanza diffusamente l'Amministrazione finanziaria, evitando però, con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (in banca dati "*il fiscovideo*" n.d.r.) di prendere posizione a favore di una delle teorie che sul tema si contendono il campo. Mi riferisco alla teoria funzionalistica (che attribuisce alla delega l'effetto pieno di modificare l'autore della violazione trasferendo la responsabilità in capo al delegato e liberando, nel contempo, il delegante) e a quella soggettiva (che riconosce, invece, alla delega efficacia solo sul terreno della consapevolezza). Essa si è limitata ad attenersi in via generale all'orientamento consolidato della Suprema Corte, secondo cui "le due teorie, apparentemente contrapposte, finiscono con il coincidere sul piano pratico, configurando come compatibile con il nostro diritto positivo la delega stessa" (vd. soprattutto Cass. Pen. Sez. III, 23 aprile 1996, in "Foro it." II, 489 e seguenti). Nel dettare, però, i criteri in presenza dei quali si può riconoscere validità esimente alla delega, l'Amministrazione finanziaria è stata molto restrittiva. Ha infatti richiesto che, "affinché la delega produca effetto esimente, deve avere il carattere dell'effettività, e cioè attribuire al delegato un potere decisionale reale insieme con i mezzi necessari per poter svolgere in autonomia la funzione delegata e ... deve rispondere ad esigenze reali dell'organizzazione aziendale ed essere anche conferita a soggetto idoneo allo svolgimento delle mansioni". Ma, soprattutto, insieme a questi elementi ne ha richiesti altri molto rigidi indicati dalla giurisprudenza della stessa Suprema Corte, che si risolvono nella specificità e puntualità della delega, nel "divieto di ingerenza da parte del delegante nell'espletamento dell'attività del delegato; nell'insussistenza di una richiesta di intervento da parte" di questi, nonché nella "mancata conoscenza della negligenza o della sopravvenuta inidoneità del delegato".

È chiaro che questi ulteriori elementi si risolvono nell'esplicazione dello stesso obbligo di controllo che grava sull'amministratore. Di conseguenza, in questo contesto solo un corretto e diligente esercizio di tale dovere potrebbe escludere la configurabilità di una responsabilità concorsuale in capo al contribuente o

rappresentante deleganti ⁽⁹⁾.

Non rientra nella mia specifica competenza valutare appieno se e come il nuovo diritto societario abbia modificato in senso più lassista il quadro normativo su cui si sono mosse la Suprema Corte e la stessa Amministrazione finanziaria e se e come esso incida sulla specifica responsabilità concorsuale degli amministratori delle società di persone e degli enti non dotati di personalità giuridica ⁽¹⁰⁾. Mi sottraggo, perciò, volentieri a questa indagine, lasciandola alla competenza dei colleghi cultori del diritto commerciale.

2.2.3. Una notazione finale sul punto della delega di funzioni - Se, come si è visto, problemi di ripartizione della responsabilità si pongono solo per quelle violazioni relative alla inosservanza di obblighi incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo che non attengono alla dichiarazione fiscale ⁽¹¹⁾, e se il principio di personalizzazione della responsabilità si applica dal 2003 solo alle imprese individuali e alle società di persone svolgenti attività commerciale ⁽¹²⁾, si può capire come tutta la problematica finora affrontata sulla delega di funzioni e la disciplina che l'ha suscitata, pur continuando a sussistere, siano destinate ad avere una rilevanza molto limitata. Non credo, infatti, che siano molte le società di persone o le imprese che hanno un'organizzazione talmente complessa e articolata da richiedere una ripartizione di competenze e di funzioni tra l'amministratore e altri soggetti specializzati, cui applicare la disciplina del D.Lgs. n. 472/1997 in punto di responsabilità concorsuale (art. 9).

La riforma apportata con l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, pur essendo, come vedremo, lacunosa sul piano del contenuto normativo e dell'efficienza, diviene perciò centrale perchè va ad applicarsi alla gran parte delle imprese operanti nel territorio italiano. Da qui la necessità di approfondirne l'esame in un'ottica soprattutto di continuità e di coordinamento con il complesso delle norme regolate dal D.Lgs. n. 472/1997. Il che farò subito dopo aver esposto alcune considerazioni conclusive sull'impianto di quest'ultimo decreto.

3. Alcuni rilievi critici conclusivi sul D.Lgs. n. 472 del 1997 - Credo che quanto finora detto abbia dato la misura della opinione critica, mia e della maggior parte dei commentatori, circa le modalità con cui il seppur apprezzabile intento di personalizzazione è stato realizzato dal D.Lgs. n. 472/1997.

Non può essere sfuggito che, in via generalissima, l'obiettivo della graduazione della responsabilità dei soggetti autori dell'illecito è stato perseguito dal legislatore del 1997 in modo ambiguo e non del tutto lineare. Il sistema che ne è conseguito è il frutto della commistione di istituti sia di natura civilistica (la responsabilità solidale, il diritto di regresso, l'accollo o l'espromissione) sia di natura penale (l'intensità dell'elemento psicologico, il concorso di persone e la colpevolezza). È perciò un sistema ibrido, difficilmente riducibile ad unità sistematica.

Non si può negare in proposito che il meccanismo predisposto consenta sia di escludere definitivamente sia di sospendere temporaneamente la responsabilità dell'autore dell'illecito trasferendola al contribuente avvantaggiato. Questo obiettivo, però, sembra il risultato di scelte di convenienza e di circostanze di fatto piuttosto che di precise regole giuridiche funzionali ad una ben definita *ratio* legislativa. Il congegno approntato si fonda, infatti, generalmente su elementi soggettivi di difficile qualificazione e accertamento (colpa grave, colpa lieve e dolo), sull'intersecarsi di mere opzioni, facoltà e scelte di opportunità dei soggetti coinvolti (mi riferisco, soprattutto, all'Ufficio delle Entrate che deve scegliere, tra i due coobbligati solidali, quello da escutere per primo e al contribuente titolare del diritto-facoltà di regresso), sull'utilizzo congiunto di

strumenti legali spesso disomogenei (ad esempio, la regola civilistica della coobbligazione solidale e quella penalistica del concorso di persone) e su discrasie e incongruenze difficilmente giustificabili sul piano logico-sistematico (si pensi al fatto che le sanzioni sono applicate all'autore della violazione in misura proporzionale al tributo, ancorché il soggetto avvantaggiato dall'illecito sia solo il contribuente).

Il fatto è che non sempre risulta chiaramente dal tessuto normativo come intenda attuarsi il principio di personalità ed entro quali limiti si voglia depotenziarlo, in via permanente o temporanea, a favore dell'opposto principio del vantaggio economico e in coerenza con i principi di proporzionalità e offensività.

Non è chiara, soprattutto, la linea di demarcazione tra esclusione definitiva della responsabilità dell'autore - che, si è visto, dovrebbe raggiungersi per le sole violazioni lievemente colpose con la semplice assunzione del debito corrispondente alla sanzione da parte del contribuente - ed esclusione provvisoria della stessa, perseguita per le violazioni dolose o gravemente colpose attraverso un pagamento, da parte del contribuente, che può definirsi "provvisorio" solo perché la somma corrisposta può essere successivamente da lui recuperata attraverso l'esercizio, peraltro facoltativo, del diritto di regresso.

Si può dire che la disciplina che è stata costruita a tal fine pecca proprio della contraddizione insita nel fatto stesso di voler perseguire un po' timidamente e (soprattutto) fuori dagli usuali schemi pubblicistici un duplice, per quanto apprezzabile, obiettivo: salvaguardare il principio della responsabilità personale - posto enfaticamente al centro della riforma del 1997 - e, perciò, la funzione deterrente e preventiva della sanzione e, nello stesso tempo, non abbandonare la possibilità che in alcuni casi (che, poi, si sono rilevati i più numerosi) la sanzione sia posta economicamente a carico del contribuente avvantaggiato. Ne consegue, per un verso, che l'obiettivo della personalizzazione non viene pienamente soddisfatto: sia laddove si prevede la facoltà dell'Amministrazione di richiedere direttamente, in via di solidarietà, l'adempimento dell'intera sanzione a un soggetto, il contribuente, diverso da colui che ha commesso la violazione; sia laddove la sanzione medesima continua ad essere determinata in misura proporzionale al tributo dovuto, pur essendo richiesta a chi non ha tratto vantaggio dall'illecito. E soprattutto ne consegue, per un altro verso, che l'obiettivo di colpire il contribuente avvantaggiato è raggiunto - per mantenere formale coerenza al principio di personalità - non in modo diretto e apprestando strumenti giuridici pubblicistici confacenti, ma un po' ipocritamente attraverso l'esercizio facoltativo, nei casi di dolo e colpa grave, del diritto "privato" di regresso per l'intero, ovvero, nei casi di colpa lieve, attraverso la mera scelta a lui rimessa di assumere - sempre in via privatistica - l'intero debito oppure, ancora, di rispondere della sanzione limitatamente alla parte eccedente i cento milioni.

Salvo il caso in cui l'assunzione integrale del debito sanzionatorio avviene attraverso l'opzione del contribuente per lo schema civilistico dell'accollo o dell'espromissione, è dunque soprattutto sull'esercizio facoltativo da parte dello stesso contribuente del diritto di regresso che si fonda in ultima analisi l'operatività del sistema creato con il D.Lgs n. 472/1997. Nelle intenzioni del legislatore esso dovrebbe avere la funzione di riequilibrare le posizioni economiche dei coobbligati, provvisoriamente modificate dal meccanismo della solidarietà, e, nello stesso tempo, di confermare il carattere personalistico della responsabilità col riportare a carico dell'autore della violazione l'onere della sanzione. Ma, come si è già rilevato, non sempre queste intenzioni si realizzano in punto di fatto. Ben potrebbe accadere, infatti, che la società o l'ente contribuente, solidalmente obbligati con l'autore, provvedano spontaneamente o coattivamente al versamento della sanzione, rinunciando successivamente, con atto di autonomia privata, ad esercitare il diritto di credito corrispondente e, perciò, rinunciando a "surrogarsi" al diritto dell'Erario nei confronti dell'autore materiale della violazione.

A prescindere dalle ragioni di opportunità che potrebbero spingere, volta per volta, l'impresa a fare questa scelta di "copertura" dei propri collaboratori, è innegabile che la remissione del debito così congegnata può condurre addirittura a risultati opposti a quelli prefissati dal legislatore. L'effetto potrebbe essere quello di vanificare l'intera disciplina dell'imputazione contemplata dagli artt. 11 e 2, rendendo inapplicabile e inutile il meccanismo legale che consente la graduazione della responsabilità e permettendo, in ogni caso, di eludere definitivamente e non provvisoriamente il principio della responsabilità personale.

Insomma, la coerenza del sistema, la permanenza o meno dello schema penalistico di responsabilità e tutto il complesso di garanzie e pesi costruito dal D.Lgs. n. 472/1997 possono venir meno per una semplice scelta di convenienza economico-strategica dell'impresa contribuente diretta a sollevare l'autore della violazione dall'onere sanzionatorio ⁽¹³⁾. Si verifica così un curioso quanto anomalo fenomeno di ripartizione dell'onere sanzionatorio prodotto esclusivamente da uno strumento privatistico (la mera facoltatività della rivalsa) e, perciò, sganciato dall'assetto pubblicistico proprio delle fattispecie illecite. Il che non mi sembra coerente con la funzione deterrente, intimidatoria e afflittiva che, almeno in via di enunciazione, lo stesso legislatore del 1997 - confortato dall'orientamento della Cassazione - ha voluto fermamente attribuire al complesso sistema sanzionatorio.

4. La recente riforma apportata con l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003

4.1. *La ratio del nuovo art. 7* - La disciplina finora descritta è stata interessata da un recentissimo intervento legislativo che è planato inaspettatamente su tutto il sistema del D.Lgs. n. 472/1997 invertendo, solo per le persone giuridiche, i principi introdotti nel 1997 e creando un sistema della responsabilità fiscale delle imprese abbastanza disomogeneo.

Lo strumento normativo di questa operazione è l'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 (convertito con modifiche dalla L. 19 novembre 2003, n. 326), il quale dispone che le sanzioni amministrative "relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica" (non ancora irrogate alla data di entrata in vigore dello stesso decreto) "sono esclusivamente a carico della persona giuridica" e che le previsioni del D.Lgs. n. 472 del 1997 sono applicabili solo se "compatibili".

Lo stesso Governo che ha emanato il decreto-legge ha chiarito che lo scopo della norma è quello di superare, quanto meno per le strutture imprenditoriali complesse, lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni amministrative di cui abbiamo finora discusso. Il fatto curioso è che questo intervento avviene dopo soli 6 anni dalla data della generale riforma del 1997 in modo assiomatico e solo con riferimento alle strutture imprenditoriali collettive aventi personalità giuridica. L'effetto è stato quello, già sottolineato, di creare un sistema binario imperniato, da una parte, su una disciplina applicabile alle imprese individuali e, comunque, ad ogni impresa che non abbia personalità giuridica e, dall'altra, su un diverso regime applicabile alle sole imprese-persone giuridiche.

L'art. 7 pone diversi nodi interpretativi di *ratio*, di forma e di merito.

Quanto alla *ratio*, non avrei dubbi che essa sia effettivamente quella, appena sottolineata, di concentrare le sanzioni amministrative fiscali esclusivamente in capo al contribuente avvantaggiato. Alla base di questa posizione ci sono evidentemente i noti argomenti - portati avanti dai critici radicali della riforma del 1997 (sul piano dottrinario mi limito a richiamare le posizioni di Sammartino, Coppa e Lupi) - contrari alla personalizzazione della responsabilità. Questi argomenti partono dal presupposto che la normativa tributaria

sarebbe generalmente attuata e violata sulla base di considerazioni di tipo economico. Il che imporrebbe al legislatore tributario di costruire un sistema in cui la sanzione pecuniaria si riferisca direttamente al soggetto che può trarre vantaggio dalla violazione, anche quando - come nel caso della impresa collettiva - esso non coincide con colui che in concreto l'ha posta in essere.

È chiaro che questa impostazione - al contrario di quella seguita dal legislatore del 1997 - dà rilievo all'aspetto economico piuttosto che a quello di tipo morale e punta più sui valori della semplicità e dell'immediatezza piuttosto che sul giudizio etico circa il disvalore dell'evasione e sull'effetto di deterrenza e intimidatorio della sanzione. In ultima analisi, l'obiettivo sembra essere solo quello di evitare le complicazioni proprie degli istituti di garanzia di derivazione penalistica, tutti fondati sulla rilevanza e sulla qualificazione dell'elemento soggettivo.

Riassumo le ragioni per cui ritengo questi argomenti non del tutto convincenti.

Innanzitutto, credo che sia troppo semplicificante e forse ingenuo pensare di risolvere il problema della deterrenza e della farraginosità della procedura di irrogazione delle sanzioni rinunciando alla funzione afflittiva e preventiva della sanzione e, quindi, in ultima analisi, rinunciando a corresponsabilizzare e punire, (almeno) in certi casi più gravi, lo stesso autore materiale della violazione. Può anche darsi che la corresponsabilizzazione comporti un costo in termini di complicazioni e che sia necessario attenuare e circoscrivere questo costo affinando il complesso sistema duale su cui finora si è mossa la riforma del 1997. Ma ciò non significa che si debba rinunciare ad essa. Il sistema "personalizzato", in particolare, continua ad avere un senso perché nell'ordinamento generale e in quello fiscale la sanzione ha ancora una funzione non meramente risarcitoria, ma intimidatoria ed afflittiva; e questa funzione può esplicarsi soltanto se essa, coerentemente al principio di personalizzazione, viene applicata in certi casi anche all'autore materiale del fatto e non solo al soggetto che ne ha il vantaggio economico.

Il rischio dei sistemi a responsabilità oggettiva - come, secondo un'interpretazione rigidamente letterale, sarebbe quello introdotto con l'art. 7 - è che, se gli autori della violazione fossero sempre esenti dalle sanzioni, essi potrebbero liberamente e consapevolmente escogitare le più artificiose ingegnerie economico-finanziarie, senza subire alcuna conseguenza negativa. Insomma, escludere del tutto i dirigenti, gli amministratori e i consulenti fiscali dall'illecito significa porre le condizioni perché la tecnostuttura scelga irresponsabilmente di osservare o meno la legge fiscale sulla base solo di valutazioni di convenienza economica e non etiche e di liceità.

La linea su cui, secondo la prevalente opinione, ci si sarebbe dovuti muovere con decisione poteva essere, semmai, quella di superare le numerose incongruenze della disciplina del 1997 e di salvaguardare i principi di personalità e di colpevolezza, meglio coordinandoli con l'obiettivo di non lasciare del tutto immune l'effettivo beneficiario economico dell'illecito. Si tratta di far evolvere - alla luce anche dei nuovi principi che ammettono la punibilità ai fini penali della società-persona giuridica - il nostro sistema sanzionatorio tributario verso forme di corresponsabilizzazione dell'autore della violazione più semplificate, evitando di indulgere negli strumenti privatistici del regresso, dell'accollo e dell'espromissione e tentando di superare, nei limiti del possibile, sia gli schemi di responsabilità meramente solidali, sia il troppo formalistico modello di responsabilità concorrente. Una soluzione al riguardo potrebbe essere quella di seguire una via mediana tra la formulazione dell'art. 7 e quella del D.Lgs. n. 472/1997, accettando anche la scelta dell'art. 7 di assumere direttamente come obbligato al pagamento della sanzione il soggetto contribuente che ha tratto l'effettivo beneficio dalla violazione (e trasformando così l'effettivo beneficio in una vera e propria condizione di punibilità), ma nello stesso tempo corresponsabilizzando, a titolo proprio, l'autore materiale in quei casi in cui

il suo comportamento si presenta particolarmente commendevole sotto il profilo dell'antigiuridicità. In questi casi, l'elemento soggettivo dovrebbe perciò continuare a svolgere la doppia funzione di strumento di corresponsabilizzazione dell'autore e di commisurazione dell'entità della sanzione ⁽¹⁴⁾.

Su ciò tornerò, comunque, a soffermarmi nella parte conclusiva della presente relazione dedicata alle proposte *de iure condendo*. Esaminiamo per ora l'ambito applicativo dell'art. 7.

4.2. *Quale possibile interpretazione?* - L'art. 7 non si muove nella direzione sopra indicata, escludendo anzi completamente l'autore della violazione dalla responsabilità per la sanzione tributaria. Essendo esso pienamente vigente e, perciò, di immediata applicazione, il compito prioritario dell'interprete è dunque quello di analizzare subito i suoi riflessi operativi in attesa che intervenga al più presto un'organica disciplina delle sanzioni che lo integri e, nello stesso tempo, attui la legge delega n. 80 del 2003 sulla riforma del sistema fiscale statale.

Proviamo a scomporre il dettato: da una parte, esso sembra superare decisamente il principio di personalizzazione della responsabilità attraverso le parole "le sanzioni sono esclusivamente a carico della persona giuridica"; dall'altra, però, usa la formula classica - ma nel caso di specie contraddittoria - dell'applicabilità delle norme travolte se compatibili. Insomma, si passa radicalmente dalla personalizzazione alla oggettivazione della responsabilità, ma si pretende di costruire il nuovo sistema su un complesso di norme, quelle del D.Lgs. n. 472/1997, funzionali esclusivamente al sistema della personalizzazione diciamo così ibridata.

Le possibili strade interpretative che possono percorrersi per dare un qualche senso all'art. 7 sono le seguenti. Le esplorerò tentando di privilegiare gli obiettivi di contemperamento rispetto a quelli di separazione.

La prima è quella recisa, già sottolineata, di superare l'attuale sistema para-penalistico delle sanzioni amministrative tributarie per giungere ad uno nuovo, incardinato esclusivamente sul principio del beneficio. Prediligendo questa opzione interpretativa, si fa una scelta radicale di inversione del precedente sistema secondo una lettura della prima parte della disposizione che porta ad attribuire alla società contribuente tanto la responsabilità per la violazione della norma tributaria quanto la responsabilità per il pagamento della correlata sanzione pecuniaria. Con questa ricostruzione la persona fisica autrice del comportamento materiale sanzionato esce, perciò, dalla scena dell'ordinamento punitivo e, in sua vece, subentra esclusivamente la persona giuridica. Sul piano teorico si ottiene così l'indubbio vantaggio di una rigida semplificazione del rapporto sanzionatorio, in quanto le uniche norme del D.Lgs. n. 472/1997 applicabili sarebbero quelle che disciplinano i procedimenti di irrogazione e di riscossione delle sanzioni.

L'altra strada percorribile è quella di ritenere che l'art. 7 si distacca dal decreto n. 472 solo quanto alle forme e alla misura della responsabilità della persona giuridica per il pagamento della sanzione relativa ai suoi obblighi fiscali, senza intaccare per il resto la struttura soggettiva della responsabilità accolta dal sistema del decreto n. 472. La disposizione in esame dovrebbe essere, cioè, interpretata nel senso di negare per le persone giuridiche non il principio di personalità della responsabilità amministrativa tributaria con i suoi corollari, ma solo la sussistenza di un vincolo di solidarietà tra autore materiale dell'illecito e contribuente in ordine all'adempimento di un'obbligazione sanzionatoria ⁽¹⁵⁾.

Questa interpretazione può trovare un appiglio letterale nel fatto che l'art. 7 non sancisce esplicitamente la

responsabilità delle persone giuridiche per le violazioni contestate, ma si limita a porre a loro carico le sanzioni. Una simile formula sembra, perciò, spostare l'accento solo dal soggetto imputabile dell'illecito, che rimarrebbe l'autore materiale della violazione, a quello responsabile del pagamento della sanzione, che sarebbe esclusivamente la persona giuridica. Ciò potrebbe non meravigliare. Il nostro ordinamento tributario conosce, infatti, già ipotesi in cui si verifica una divaricazione tra la posizione del responsabile della violazione e quella di chi si limita a rispondere della sanzione. Si pensi, ad esempio, al caso già ricordato dell'amministratore che ha violato la normativa fiscale senza dolo o colpa grave, il quale può fruire della clausola di accollo o espromissione della responsabilità da parte della società prevista dall'art. 11, comma 6, del D.Lgs. n. 472/1997, che così diverrebbe responsabile per la sanzione.

La conseguenza pratica di questa linea interpretativa è quella di colmare le macroscopiche lacune applicative prodotte dall'entrata in vigore dell'art. 7, considerando compatibili con la nuova disciplina e, perciò, applicabili tutte le norme del decreto n. 472 del 1997, salvo quelle che riguardano direttamente il rapporto tra l'autore materiale dell'illecito e il responsabile della sanzione (coobbligazione solidale e concorso nell'illecito). Il che comporterebbe che le sanzioni ora dovute dalle società e dagli enti dotati di personalità giuridica in base all'art. 7 debbono continuare ad essere determinate in base ai criteri soggettivi fissati nell'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997, avendo riguardo al comportamento colposo o doloso di un soggetto capace di intendere e di volere. E comporterebbe anche che, nel caso in cui in base al sistema del D.Lgs. n. 472/1997 sia possibile astrattamente applicare diverse sanzioni, l'obbligazione dell'ente collettivo, società o altra persona giuridica, può estinguersi con il solo versamento della sanzione più grave ⁽¹⁶⁾.

Come ho in parte anticipato, anche questa più ragionevole via interpretativa non può considerarsi del tutto soddisfacente perché esclude ogni forma di corresponsabilizzazione, anche parziale, dell'autore della violazione e, quindi, ogni contrasto di interessi tra autore della violazione e contribuente, facendo quindi venir meno la funzione general-preventiva e dissuasiva della sanzione, particolarmente apprezzabile con riferimento alle strutture aziendali complesse. Ciononostante, allo stato attuale della legislazione e in attesa di un necessario più compiuto intervento legislativo, essa mi sembra l'unica via da seguire interlocutoriamente. Non mi convince infatti l'altra via più *tranchante* di cui ho dato conto, secondo cui l'art. 7, pur nella sua sinteticità, conterrebbe in sé una disciplina esaustiva del sistema sanzionatorio che non richiede l'applicazione del D.Lgs. n. 472/1997. È vero, infatti, che tale disposizione con riferimento alle sole persone giuridiche fissa un criterio di imputazione della responsabilità per la sanzione amministrativa tributaria radicalmente diverso da quello adottato nel sistema vigente. È anche vero però che la stentorea formulazione, attraverso la quale l'art. 7 raggiunge questo obiettivo, risulterebbe irrimediabilmente decapitata sia dei canoni di definizione dell'illecito sia dei criteri di determinazione della misura effettiva della sanzione. Basta pensare per convincerci di ciò che l'Amministrazione finanziaria, se volesse essere strettamente coerente a questa impostazione, dovrebbe d'ora in poi determinare la sanzione da irrogare alle società ed enti giuridici arbitrariamente e senza alcun referente normativo, rispettando solo i limiti minimi edittali previsti per ogni singola fattispecie di illecito. La parziale salvezza di parte della disciplina del D.Lgs. n. 472/1997 che la mia opzione interpretativa comporta eviterebbe, invece, quantomeno questa deprecabile evenienza.

5. Alcune considerazioni teoriche e alcune sintetiche proposte de jure condendo sul nuovo art. 7 - Ho appena detto che il sistema sanzionatorio previsto per le persone giuridiche dall'art. 7 si presta a critiche anche accogliendo la ricostruzione meno dannosa e più ragionevole da me fatta. L'autore materiale della violazione - e cioè, in astratto, il vero responsabile - rimarrebbe, infatti, del tutto estraneo alla vicenda sanzionatoria e,

perciò, nei suoi confronti non si esplicherebbe alcun effetto deterrente della sanzione. C'è, quindi, da augurarsi che, quando il legislatore tornerà ad occuparsi della materia, esso si preoccupi soprattutto di dosare meglio il rapporto tra i due principi contrapposti di personalizzazione e oggettivazione della responsabilità, oltre che di creare in ogni caso una disciplina adattabile sia alle società-persone giuridiche che alle imprese ed enti commerciali non eretti a persone giuridiche.

L'obiettivo dovrebbe essere quello, già anticipato, di avvicinarsi ad una concezione più sostanzialistica dell'illecito amministrativo tributario, che riecheggi in qualche modo il principio di offensività e superi la logica dell'illecito come mera disubbidienza, senza far venir meno la funzione afflittiva e preventiva della sanzione e senza abbandonare del tutto, in questa ottica, la regola della responsabilizzazione dell'autore della violazione. Prodromi di questa impostazione, del resto, già esistono seppur alla rinfusa nella vigente legislazione tributaria, con riguardo: *a)* sia alle numerose sanatorie delle cosiddette violazioni formali succedutesi nel tempo, *b)* sia all'istituto del ravvedimento operoso, *c)* sia alle norme - inserite nelle stesso del D.Lgs. n. 472/1997 - relative alla non punibilità delle violazioni che non incidono sulla determinazione e sul versamento del tributo, *d)* sia alle esimenti della punibilità (art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997), *e)* sia, infine, alla riduzione della sanzione per manifesta sproporzione rispetto all'entità del tributo (art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997).

Una soluzione meritevole di considerazione potrebbe essere quella - già adombrata *sub* paragrafo 4.1. - di assoggettare direttamente l'autore della violazione di obblighi di natura sostanziale ad una specifica sanzione *ad hoc* in tutti i casi in cui possa dimostrarsi che egli ha agito quanto meno con dolo ⁽¹⁷⁾ e, quindi, con la consapevolezza della illiceità ⁽¹⁸⁾. L'autore che ha agito con dolo potrebbe essere, cioè, corresponsabilizzato chiamandolo a rispondere non della stessa sanzione comminabile alla società contribuente, come è ora previsto dal D.Lgs. n. 472/1997 attraverso la regola della coobbligazione, ma di una specifica ed autonoma sanzione. Questa, quando non è interdittiva, dovrebbe:

- essere di importo inferiore a quello previsto per la società contribuente, non proporzionato al tributo evaso ⁽¹⁹⁾ e, comunque, limitato nel massimo (salva l'ipotesi in cui si dimostri che l'autore ha tratto diretto vantaggio dall'illecito, nel qual caso tornerebbe applicabile la regola della coobbligazione senza limite massimo);
- essere determinata tra un minimo e un massimo, in funzione delle modalità della condotta dolosa (sua maggiore o minore macchinosità o artificiosità);
- esplicare, in ogni caso, la sua funzione deterrente ed afflittiva in modo non espropriativo, ma nei limiti della disponibilità patrimoniale del trasgressore.

Si tratterebbe, in altri termini, di creare - coerentemente ai nuovi indirizzi penalistici sulla responsabilità diretta delle persone giuridiche - una doppia responsabilità dell'autore materiale dell'illecito e della persona giuridica. Questa responsabilità duale presuppone la - e sarebbe comunque giustificata dalla - seguente ricostruzione teorica.

Sul piano della *struttura* e sussistendo l'elemento soggettivo in capo alla persona fisica-organo, non è prospettabile una responsabilità fiscale della società-contribuente persona giuridica che non sia preliminarmente anche una responsabilità personale della persona fisica-organo (che rappresenta la società e opera per suo conto). Saremmo in presenza, cioè, di quello che Falzea chiama un illecito cumulativo, caratterizzato dal fatto che un unico elemento soggettivo figura in due fattispecie o, se si preferisce, che un unico illecito produce responsabilità plurime. Dove la responsabilità diretta della persona fisica-organo

dipende dall'essere essa autrice dolosa dell'illecito e dove la responsabilità della società dipende dal rapporto (di amministrazione, di dipendenza e di consulenza) che lega l'una all'altra ⁽²⁰⁾. In questo ultimo caso, come ho dianzi detto, la condotta della persona fisica, dolosa o colposa che sia, dovrebbe comunque rilevare ai fini della determinazione della misura della sanzione da applicare alla persona giuridica.

Sul piano *teleologico* e della *ratio*, lo scopo di deterrenza e di afflittività legittima l'applicazione di una sanzione a carico della persona fisica-organo che opera con dolo, mentre l'esigenza di eliminare l'indebito vantaggio goduto dalla società-contribuente legittima, a sua volta, l'applicazione di una sanzione alla società stessa, da commisurare all'importo del tributo ed eventualmente, come ho appena detto, all'intensità dell'elemento soggettivo (in questo caso non solo il dolo, ma anche la colpa) accertabile in capo al soggetto agente.

Questa idea è solo uno spunto per aiutare a mettere ordine nella complessa materia della responsabilità fiscale delle imprese e dei collaboratori delle stesse. Un'iniziativa riformatrice deve, comunque, essere presa e al più presto: il materiale legislativo accumulatosi in questi anni è magmatico, la disciplina applicabile si è fortemente diversificata nel tempo e mostra lacune sul piano applicativo abbastanza allarmanti specie riguardo al nuovo regime delle persone giuridiche. In questa situazione, la prassi amministrativa non riesce - non certo per colpa dei funzionari - ad applicare puntualmente il dettato normativo e tende a rifugiarsi, quando applica le sanzioni, in una sorta di agnosticismo applicativo appiattendosi, nei casi migliori, sulle regole penalistiche. Può, insomma, dirsi che l'attuale sistema è per certi versi peggiore di quello, pur carente e superato, anteriore al D.Lgs. n. 472 del 1997. Del vecchio sistema si poteva dire, almeno, che era possibile applicarlo fondandosi sui principi, ora parzialmente obsoleti, desumibili da testi normativi ben scritti, come la L. n. 4 del 7 gennaio 1929 (sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie) e, soprattutto, la L. n. 689 del 24 novembre 1981 (sulle sanzioni amministrative finanziarie). La stessa cosa purtroppo, con tutto il dovuto rispetto per il legislatore, non si può dire riguardo al sistema che l'ha sostituito.

(*) È il testo della relazione presentata dall'Autore al Convegno organizzato a Bologna l'8 e il 9 ottobre 2004 sul tema *La responsabilità dell'impresa*, per celebrare i trenta anni di vita della rivista "Giurisprudenza commerciale".

⁽¹⁾ Dimenticandosi, tra l'altro, di considerare gli enti collettivi non residenti per i quali può essere *incerta* la qualificazione come persona giuridica.

⁽²⁾ Così L. Del Federico, *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di G. Tabet), Torino, 2000, pagg. 11 e seguenti.

⁽³⁾ La possibilità di presentare deduzioni poco o niente aggiunge alla posizione del contribuente in termini di semplificazione, immediatezza e reale partecipazione al procedimento di irrogazione. Infatti, la stereotipa formulazione dell'art. 15, comma 7, non collega ad esse effetti giuridici particolarmente rilevanti. Le uniche conseguenze sono, a favore dell'ufficio, il fatto che la mancata presentazione trasforma l'atto di contestazione

in un provvedimento di irrogazione e, a favore del contribuente, il fatto che l'irrogazione deve avvenire con atto che deve essere motivato anche in ordine alle deduzioni medesime. Tutto è perciò rinviato alla fase successiva contenziosa giurisdizionale. Sul punto rinvio alle osservazioni di A. Voglino, *Il procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in *La riforma ...*, cit., pagg. 161-229.

(4) Sviluppa queste riflessioni critiche M. Miccinesi, *La responsabilità degli amministratori e del personale dipendente*, in *La riforma ...*, cit., pagg. 37-47.

(5) A mio avviso, in questo caso il limite dell'esigibilità della sanzione non opera solo nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e autore, ma anche tra quest'ultimo ed il contribuente, il quale, quando sia stato chiamato al pagamento della somma eccedente, vedrà anch'esso contingentate le proprie ragioni di regresso verso l'agente entro la suddetta somma di lire 100.000.000.

(6) Sul punto rinvio a 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, pagg. 275-281.

(7) Per il professionista in particolare ricordo che è prevista dal D.Lgs. n. 490 del 1998, anche una responsabilità sua propria per l'attività di assistenza fiscale infedele (apposizione di visti, asseverazioni e certificazioni) da essi posta in essere. L'art. 5 ne limita comunque il coinvolgimento nei casi in cui la sua attività di consulenza tributaria comporti la soluzione di problemi di speciale difficoltà e sia svolta senza colpa grave o dolo.

(8) Le violazioni degli altri obblighi meramente formali che non toccano la prestazione tributaria sono prive nella sostanza di rilevanza a livello sanzionatorio dovendosi espressamente considerare non punibili ai sensi dell'art. 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 472/1997 (che attua l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente).

(9) A queste parzialmente negative conclusioni giunge, a mio avviso correttamente, M. Pierro, *Il responsabile*, cit., pagg. 275-281.

(10) Finora, infatti, i problemi della delega di funzioni sono stati affrontati normalmente avendo riguardo alle società per azioni e, quindi, alla disciplina civilistica che li riguarda.

(11) Le quali ultime, si è visto, possono far capo solo al rappresentante legale o al procuratore speciale della società contribuente.

(12) Essendo le persone giuridiche assoggettate all'opposto principio della responsabilità del soggetto che trae vantaggio dall'illecito.

(13) Tutto ciò non è senza effetti fiscali. Si pensi al caso in cui l'illecito venga commesso dal *manager* di una società, la quale decida di versare all'Erario la somma pari alla sanzione irrogata all'autore della violazione e, conseguentemente, deliberi in sede assembleare di rinunciare al credito vantato nei confronti del suo *manager*. L'operazione, consentita dal D.Lgs. n. 472/1997, potrebbe avere un costo fiscale. Se si seguisse una via interpretativa molto rigida, la rinuncia del credito da parte della società-contribuente potrebbe essere qualificata come una perdita che, pur rispettando i requisiti di certezza e precisione richiesti dal Tuir, sarebbe tuttavia non inerente e, quindi, indeducibile per l'impresa. Per giungere a questa conclusione si dovrebbe peraltro ragionare sul presupposto della natura di sanzione delle somme corrisposte; il che, almeno a mio avviso, non è. L'obbligazione posta a carico dell'impresa-contribuente ha, infatti, natura civile, avendo essa per oggetto il pagamento non di una sanzione, bensì di una somma di denaro di importo corrispondente alla

sanzione stessa. È del resto un orientamento ormai consolidato in giurisprudenza e nella prassi amministrativa che "in tema di gestione aziendale, l'*inerenza* - intesa non solo nell'obiettivo riferibilità dell'onere all'esercizio d'impresa, ma anche alla ricorrenza di quel *concetto di inevitabilità dello stesso* - va riconosciuta per il solo fatto che l'onere o il costo si pone in *una scelta di convenienza per l'imprenditore* ovvero *quando il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico*". E mi pare abbastanza scontato che nel nostro caso la rinuncia al credito da parte dell'impresa dovrebbe rientrare tra le scelte convenienti, volte a perseguire il maggior risultato economico dell'impresa garantendo, ad esempio, la permanenza e la continuità della gestione posta nelle mani dell'amministratore-rappresentante legale.

⁽¹⁴⁾ Il che sarebbe, del resto, in sintonia con l'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente, il quale, coerentemente alla concezione sostanzialistica dell'illecito amministrativo che ne è alla base dispone in modo espresso l'esclusione della punibilità ogni qualvolta "il comportamento antigiuridico del contribuente non dia luogo a debito di imposta", che è come dire allorché nessun soggetto trae un beneficio economico dalla violazione.

⁽¹⁵⁾ Vd., in tal senso, G. Marongiu, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in "Riv. dir. trib.", 2004, n. 3, pagg. 374 e seguenti e, in particolare, pagg. 403-416; nonché soprattutto L. Murciano, *La "nuova" responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del D.L. n. 269/2003*, in "Riv. dir. trib.", 2004, n. 5, pagg. 657-677.

⁽¹⁶⁾ Vd. sul punto *retro* paragrafo 2.1.3.

⁽¹⁷⁾ Escluderei, perciò, la colpa grave quale condizione soggettiva di punibilità in capo all'autore materiale della violazione per le sottolineate difficoltà di distinguerle dalla colpa lieve e dal dolo (vd. *retro* paragrafo 2.1.1.)

⁽¹⁸⁾ Ciò, fermo restando che in tali casi il pagamento eventualmente effettuato dalla società contribuente, quale diretta responsabile della sanzione, legittima la società medesima all'esercizio del diritto di regresso nei confronti del collaboratore secondo le regole generali civilistiche.

⁽¹⁹⁾ La proporzionalità della sanzione all'imposta si giustifica, infatti, solo se la sanzione stessa si riferisce direttamente al soggetto avvantaggiato e cioè alla società contribuente.

⁽²⁰⁾ A causa dello speciale vincolo che lega il soggetto agente e la società per conto della quale esso opera, il nesso tra le due responsabilità non rientra nella figura tecnica della correatà e tuttavia ad esso si accosta per il fatto che un'unica violazione comporta una pluralità di responsabilità.