

LA SANZIONE A CARICO DEI RESPONSABILI DELLA REVISIONE CONTABILE

di Nicola Monfreda e Gianfranco Antico

1. Premessa.

La Legge Finanziaria per il 2008, Legge 24.12.2007 nr.244, è intervenuta nell'ambito dell'impianto sanzionatorio amministrativo tributario attraverso la previsione di una nuova fattispecie illecita configurabile in capo ai soggetti responsabili del controllo contabile delle società ed enti che vi sono sottoposti in virtù delle disposizioni del codice civile e delle leggi speciali.

In particolare, i commi 92, 93 e 94 della Legge Finanziaria 2008 hanno apportato rilevanti modifiche all'art.9, c. 5 del D.Lgs. nr.471/1997, concernente le violazioni degli obblighi relativi alla contabilità e all'art.1, comma 5 del D.P.R. nr.322/1998, concernente le disposizioni relative alla redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi ed Irap.

2. Il previgente quadro normativo

L'art.1, c. 5 del D.P.R. nr.322/1998, nella formulazione antecedente alle innovazioni introdotte dalla manovra finanziaria per l'anno 2008, disponeva che la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi ed Irap di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, doveva essere sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale o, in mancanza, dall'amministratore di fatto o rappresentate negoziante, anche dalle persone fisiche che costituivano gli organi di controllo o dal presidente dello stesso in caso di organo collegiale. Anche in mancanza di quest'ultima sottoscrizione veniva fatta salva la validità della dichiarazione e trovava applicazione la sanzione amministrativa di cui all'art.9, comma 5 del D.Lgs. nr.471/1997. La disposizione *de qua*, nella formulazione previgente alle innovazioni apportate dalla Legge nr.244/2007, prevedeva una sanzione amministrativa da euro 2.065 a euro 10.329 in capo agli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone

giuridiche che avevano sottoscritto la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza denunciare la mancanza delle scritture contabili. In capo ai medesimi soggetti, nel caso di mancata sottoscrizione delle dichiarazioni senza un giustificato motivo, era prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065. Le disposizioni sanzionatorie *de quibus* avevano la funzione precipua di tutelare e garantire la collaborazione tra gli organi di controllo e l'Amministrazione Finanziaria e, quindi, il legittimo affidamento posto da quest'ultima circa la corrispondenza tra gli elementi presenti in contabilità ed i dati indicati in dichiarazione. La mancata sottoscrizione di quest'ultima da parte degli organi di controllo, infatti, non inficiava la validità della stessa e, quindi, non interferiva nel rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, ma rappresentava un grave elemento di criticità in ragione del quale, così come disposto nella Circolare 25.01.1999 nr.23/E, la mancata firma della dichiarazione da parte dell'organo di controllo generava un obbligo di tempestivo intervento da parte degli uffici accertatori. Pertanto, l'obbligo di sottoscrizione di cui trattasi non assolveva alla sola funzione di accertare l'esistenza delle scritture contabili, ma, al contrario, tutelava l'affidamento dell'Amministrazione Finanziaria che era legittimata a ritenere effettuate quelle verifiche necessarie ad accertare il corretto riporto in dichiarazione dei dati desumibili dalle scritture contabili.

La normativa in analisi, inoltre, prevedeva la possibilità di non sottoscrivere le dichiarazioni nel momento in cui sussisteva, in capo all'organo di controllo, una precisa e giustificata volontà in tal senso, in virtù dell'esistenza di gravi irregolarità, come, ad esempio, nel caso di omessa tenuta delle scritture contabili o discrasie significanti esistenti tra le scritture stesse ed i dati riportati in dichiarazione.¹

L'ambito soggettivo di applicazione dell'impianto normativo di cui trattasi è stato oggetto di rilevanti modifiche in conseguenza della riforma del diritto societario, di cui al D.Lgs. 17.01.2003 nr.6, che ha ridisciplinato le competenze in materia di controllo contabile; infatti, è stata estesa l'obbligatorietà di affidare lo stesso ad una società di revisione, oltre che per le società con azioni quotate in mercati

¹ Vgs. sul punto Risoluzione 26.09.2005 nr.129/E dell'Agenzia delle Entrate.

regolamentati, anche per quelle società con azioni diffuse in misura rilevante tra il pubblico (c.d. società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio di cui all'art.2325 bis c.c.)².

Pertanto, ai sensi dell'art.2409 bis c.c., il controllo contabile per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio deve essere obbligatoriamente attribuito ad una società di revisione che viene sottoposta alla medesima disciplina contenuta nel D.Lgs. nr.58/1998 (c.d. Legge Draghi); per le società che non hanno azioni diffuse in maniera rilevante tra il pubblico, che non sono obbligate alla redazione del bilancio consolidato ed hanno optato per il regime tradizionale, il controllo contabile può essere affidato, in alternativa, ad un revisore contabile persona fisica o società, o anche al Collegio Sindacale.

In ragione delle disposizione *de quibus*, gli obblighi sanciti dall'art.1, comma 5 del D.P.R. nr.322/1998 e le relative sanzioni di cui al comma 5 dell'art.9 del D.Lgs. nr.471/1997, poc'anzi analizzati, successivamente alla riforma del diritto societario, venivano analogicamente estesi a tutti i soggetti deputati del controllo contabile e, quindi, non più quasi esclusivamente riferiti al Collegio Sindacale al quale era sempre demandato, in virtù dell'art.2403 c.c. ante riforma, sia il controllo amministrativo che quello contabile.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione nr.129/E del 26.09.2005³, affermava che gli adempimenti di cui all'art.1 del D.P.R. nr.322/1998, alla luce della devoluzione della vigilanza sulla gestione contabile alle società di revisione o revisore contabile persona fisica, dovevano essere adempiuti dall'organo deputato di tale funzione di controllo e, quindi:

“- dal revisore persona fisica, qualora il controllo contabile sia esercitato da quest'ultimo;

² L'art.9 del D.lgs. nr.6/2003 ha introdotto nelle disposizioni attuative del codice civile l'art.111 *bis* in ragione del quale si considerano diffuse in misura rilevante tra il pubblico quelle società che, ai sensi dell'art.116 del D.Lgs. nr.58/1998 e delle Delibere CONSOB nr. 11971 del 14.05.1999 e nr. 15073 del 08.06.2005, pur non essendo quotate, hanno un patrimonio netto superiore a euro 5.164.569 ed hanno un numero di soci superiore a 200.

³ Di modifica della Risoluzione nr.82/E del 7.06.2001 dell'Agenzia delle Entrate.

- dal presidente della società di revisione (o, in alternativa, dal soggetto che ne ha la rappresentanza ai fini del controllo contabile) qualora l'incarico sia stato affidato alla medesima;
- dal presidente del collegio sindacale nel caso in cui, con apposita clausola statutaria ed alle condizioni di cui all'art.2409 bis c.c., comma 2, del codice civile, la società abbia riservato all'organo interno la funzione di controllo.”

3. Le disposizioni introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2008.

Il legislatore della manovra finanziaria per il 2008, come anticipato in premessa, ha modificato il comma 5 dell'art.1 del D.P.R. nr.322/1998 che, nell'attuale formulazione, prevede che: *“la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. La dichiarazione priva di sottoscrizione è valida salva l'applicazione delle sanzioni di cui all'art.9, comma 5 del D.Lgs. 18.12.1997 nr.471 e successive modificazioni”*.

Pertanto, per quanto concerne l'obbligo di sottoscrizione, così come in riferimento agli aspetti sanzionatori conseguenti alle relative violazioni, sembra che l'adempimento venga richiesto non solo al Presidente dell'organo collegiale deputato del controllo, come nella precedente versione del testo normativo, ma a tutti coloro che sottoscrivono le relazioni in quanto componenti dell'organo stesso.⁴ Le modifiche di maggior rilievo riguardano, in realtà, l'impianto sanzionatorio di cui al comma 5 dell'art.9 del D.Lgs. nr.471/1997, del tutto innovato, in quanto viene introdotta una nuova fattispecie illecita di natura amministrativa a carico dei responsabili della revisione che omettono di esprimere nelle relazioni di revisione, in presenza di irregolarità nel bilancio, i giudizi di cui all'art.2409 ter c.c., comma 3⁵, e da tali omissioni derivi una infedele dichiarazione ai fini Ires o Irap.

⁴ Vgs. sul punto DE ANGELIS L., *Revisione, missione impossibile*, in Italia Oggi, serie speciale, nr.2/2008, pag. 71 e ss.

⁵ La relazione comprende:

a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;

Il nuovo art.9, c. 5 del D.Lgs. nr.471/1997 prevede, nella sua attuale formulazione, che: *“I soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall’articolo 2409-ter, terzo comma, del codice civile, sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell’IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all’attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all’imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. In caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell’IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065”*⁶

Pertanto, in presenza di irregolarità nel bilancio alle quali consegue un’infedele dichiarazione ai fini Ires o Irap, si configura, in capo ai responsabili del controllo contabile, la fattispecie in analisi se nella inerente relazione sulla revisione è stato espresso un giudizio positivo senza rilievi.

La fattispecie illecita di cui sopra genera alcune problematiche, sia per quanto concerne la responsabilità di tal guisa in capo a chi svolge una funzione di controllo contabile avente determinate caratteristiche, sia in riferimento all’attuale principio di responsabilità “oggettiva” vigente, per quanto concerne le società aventi personalità giuridica, nel sistema repressivo tributario amministrativo a seguito delle disposizioni introdotte dall’art.7 del D.L. nr.269/2003⁷.

Per quanto riguarda il primo aspetto, si ricorda che, ai sensi dell’art.2409 ter c.c., il controllo contabile si sostanzia nella:

- b) una descrizione della portata della revisione svolta con l’indicazione dei principi di revisione osservati;
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell’esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all’attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

⁶ A norma del comma 93 dell’articolo 1 della Legge nr.244/2007, le modifiche di cui trattasi si applicano a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

⁷ Convertito nella Legge 24.11.2003 nr.326.

- ❖ verifica, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;
- ❖ verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;
- ❖ possibilità di chiedere agli amministratori documenti e notizie utili al controllo e procedere ad ispezioni.

L'incaricato del controllo contabile deve esprimere, nell'apposita relazione sulla revisione, un giudizio senza rilievi se il bilancio d'esercizio o consolidato sono conformi alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione o un giudizio con rilievi, negativo o una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio.

L'attività del revisore, in altre parole, si sostanzia nella verifica dell'idoneità e correttezza del sistema e delle procedure di rilevazione dei fatti aziendali nelle scritture contabili, oltre che della corrispondenza del bilancio a queste ultime. La revisione, quindi, si sostanzia in una tipologia di controllo che, pur accurata e posta in essere in armonia con le disposizioni vigenti in materia, non è idonea, per caratteristiche intrinseche, ad assicurare, ai fini fiscali, l'esatta quantificazione della capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. Infatti, come si evince dall'analisi di quanto contenuto nella Comunicazione CONSOB nr. DAC/99088450 del 01.12.1999, inviata alle società di revisione iscritte nell'albo speciale ai sensi dell'art.161 del D.Lgs. nr.58/1998 e concernente le modalità di redazione della relazione sulla revisione, il responsabile del controllo contabile deve assicurare che la revisione sia stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario ad accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile.

Ex pluribus, si afferma che il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di "verifiche a campione", degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori.

Da quanto sopra, emerge che i responsabili della vigilanza contabile devono effettuare un controllo “ a campione” al quale, pertanto, pur usando la massima correttezza e diligenza professionale, potrebbero sfuggire irregolarità o falsità che inficiano, in parte, il bilancio e la successiva dichiarazione. La nuova norma sanzionatoria in esame, invece, sembra comportare che *“se l’evasione scaturisse da documenti incolpevolmente non intercettati dall’organo di revisione questo si troverebbe ad essere sanzionato pur avendo svolto il proprio incarico secondo corretti principi di revisione”*.⁸

A quanto sopra, va aggiunto il fatto che il revisore non può esprimere un giudizio senza rilievi solo qualora *“dalle verifiche eseguite emergano le seguenti circostanze, i cui effetti siano giudicati, dal revisore stesso, significativi rispetto al bilancio nel suo complesso:*

a) mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio; nei casi in cui il revisore sia in disaccordo con gli amministratori rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio, ovvero rilevi degli errori nelle metodologie di applicazione degli stessi o, infine, giudichi inadeguata l’informazione fornita in bilancio;

*b) limitazioni al procedimento di revisione connesse ad impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure o a restrizioni imposte dagli amministratori nell’acquisizione degli elementi probativi.”*⁹

In altre parole, dall’analisi testuale del nuovo comma 5 dell’art.9 del D.Lgs. nr.471/1997, si evince che il revisore, al di là di una qualunque indagine sulla sussistenza o meno di una partecipazione cosciente e volontaria all’evasione d’imposta perseguita dalla società controllata, potrebbe divenire oggetto di una sanzione amministrativa, senza che sia necessaria la presenza dell’elemento psicologico della colpa o del dolo. In realtà, come abbiamo visto analizzando i principi di redazione della relazione, il revisore potrebbe esprimere un giudizio positivo anche in presenza di irregolarità nel bilancio involontariamente ed incolpevolmente non “intercettate” senza che possa addebitarsi allo stesso un intento illecito o una responsabilità professionale.

⁸ Sono le considerazioni di DE ANGELIS L., *Revisione, missione impossibile*, cit.

⁹ Così nella Comunicazione CONSOB n. DAC/99088450 dell’1-12-1999

Quindi, la nuova formulazione dell'art.9 del D.Lgs. nr.471/1997 potrebbe essere ritenuta non in linea con i principi di imputabilità e colpevolezza che gli artt.4 e 5 del D.Lgs. nr.472/1997 disciplinano per gli enti e società prive di personalità giuridica. Infatti, l'art.5 prevede che: *“Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.”*

Inoltre, per quanto concerne le società aventi personalità giuridica, in ragione delle innovazioni introdotte dall'art.7 del D.L. nr.269/2003¹⁰, si potrebbe configurare una illegittima disparità di trattamento tra gli amministratori ed i responsabili della revisione contabile. Infatti, poiché il comma 1 dell'art.7 del D.L. nr.269/2003 delinea una responsabilità autonoma ed esclusiva in capo alla persona giuridica per le violazioni tributarie, ne deriva che, anche in presenza di una condotta illecita di natura amministrativo-tributaria realizzata da un qualsiasi soggetto che opera nell'ambito della compagine aziendale a qualsiasi titolo, la sanzione sarà irrogata ed eseguita direttamente ed esclusivamente in capo alla società. Pertanto, mentre in capo agli amministratori non verrebbe comminata nessuna sanzione, i revisori, che a ragion di logica avrebbero minori interessi in comune con la società controllata, ne risponderebbero ai sensi del nuovo comma 5 dell'art.9 del D.Lgs. nr.471/1997.

Si ricorda che, nel caso di cosciente e voluta infedeltà dei revisori nell'esercizio delle proprie funzioni, connessa a fini specifici di vantaggio personale o di terzi, l'ordinamento già contempla un'adeguata forma di tutela all'art.2624 c.c., introdotto dal D.Lgs. nr.61/2002, in ragione del quale:

“I responsabili della revisione i quali, al fine di conseguire per sè o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in

¹⁰ La norma dispone testualmente che “Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.”



modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.

Se la condotta di cui al primo comma ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena è della reclusione da uno a quattro anni.”

9 novembre 2010

Nicola Monfreda e Gianfranco Antico

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente