

# FINANZIARIA 2008: NUOVE SANZIONI per i REVISORI CONTABILI

*Il Legislatore ha notevolmente intensificato il regime sanzionatorio ex art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997 applicabile ai revisori contabili ed alle società di revisione, avendo di fatto responsabilizzato fiscalmente l'organo di controllo.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista, Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con l'introduzione delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 92, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008, pubblicata sul *Supplemento Ordinario* n. 285 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 300 del 28 dicembre 2007) all'art. 9, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 [CFF @ 9457] entrerà in vigore per i bilanci corrispondenti all'esercizio successivo al 31 dicembre 2007, la nuova disciplina sanzionatoria irrogabile ai soggetti tenuti alla sottoscrizione delle dichiarazioni dei redditi delle società per mancato esercizio degli obblighi di controllo ex art. 2409-ter. co. 3, Codice civile. A corollario del rinnovato assetto normativo, l'art. 1, co. 94, L. 244/2007 ha altresì apportato una connessa modifica all'art. 1, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 [CFF @ 7043] recante disposizioni proprio in materia di presentazione delle dichiarazioni relative all'imposte sui redditi, Irap ed Iva.

Da una prima lettura sommaria delle riferite disposizioni si evince che l'intervento del Legislatore ha determinato un cambiamento sostanziale rispetto alla situazione preesistente, dal momento che i ritocchi normativi si sono concentrati non solo sui presupposti soggettivi ed oggettivi di applicazione della sanzione, ma anche sulle conseguenze derivanti dall'inosservanza del precetto di legge che vede quali principali destinatari i revisori contabili ed, in seconda battuta, i compo-

nenti del collegio sindacale, a seconda del sistema di amministrazione e controllo adottato statutariamente dalle società.

A tal proposito è d'uopo rammentare le modifiche apportate dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 al sistema organizzativo delle società di capitali e delle società cooperative che individuano l'organo di controllo nel revisore (persona fisica) o nel presidente della società di revisione (persona giuridica) ovvero nel presidente del collegio sindacale, a cui sono state affidate funzioni e compiti di controllo contabile.

Da un punto di vista strettamente soggettivo il controllo contabile è, dunque, ora riservato in via principale ad un revisore contabile o ad una società di revisione iscritta nell'apposito registro istituito presso il Ministero della Giustizia, così come meglio precisato dall'art. 2409-bis c.c. <sup>(1)</sup>

In forza del disposto ex art. 2409-ter c.c., il revisore o la società incaricata del controllo contabile sono i soggetti depositari del dovere non solo di verificare, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la

<sup>(1)</sup> Sul punto, l'art. 2409-bis c.c. precisa che il controllo contabile debba essere esercitato da una società di revisione per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, mentre lo statuto delle società che non ne fanno ricorso e non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato può tuttavia prevedere che il controllo contabile venga esercitato direttamente dal collegio sindacale.

regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, ma anche di controllare se i dati di bilancio corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accantonamenti, accertando, altresì, la conformità alla normativa che li disciplina.

## RESPONSABILITÀ dei REVISORI CONTABILI NORMATIVA PREVIGENTE

Secondo la disciplina previgente ex art. 1, co. 5, D.P.R. 322/1998, la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche doveva venire sottoscritta anche dalle persone fisiche che costituivano l'organo di controllo o dal suo presidente se si trattava di un organo collegiale. L'obbligo di espletare la formalità della sottoscrizione va infatti ricondotto alla natura dei poteri di controllo esercitati dagli organi societari di controllo che è strettamente collegata alla funzione di vigilanza della gestione contabile, finanziaria e patrimoniale ora devoluta in via principale al revisore od alla società di revisione, così come precisato anche nella R.M. 7 giugno 2001, n. 82/E e nella susseguente R.M. 26 settembre 2005, n. 129/E. Nel caso in cui la dichiarazione fosse stata priva della sottoscrizione, i componenti degli organi di controllo si vedevano pertanto applicata la disciplina sanzionatoria prescritta dall'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997 nella versione anteriore alla riforma introdotta dalla Finanziaria 2008.

Secondo quanto disposto dal sopracitato articolo, i componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche che sottoscrivevano la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini Iva senza denunciare la mancanza delle scritture contabili venivano difatti puniti con l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.065 a € 10.329. Nel caso in cui i soggetti tenuti all'attività di controllo avessero, invece, ommesso di sottoscrivere, senza giustificato

motivo, le dichiarazioni dei redditi od Iva, sarebbero stati viceversa puniti con l'irrogazione di una sanzione amministrativa calcolata nella misura da € 258 a € 2.065.

Nella versione *ante* riforma dell'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997, il nostro Legislatore individuava pertanto due differenti fattispecie punibili: la prima rappresentata da una condotta prettamente «commissiva» costituita dalla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione annuale Iva in mancanza delle scritture contabili non regolarmente denunciata, la seconda rappresentata invece da una condotta «omissiva» costituita dalla mancata sottoscrizione delle dichiarazioni in assenza di una valida ragione giustificativa.

Se nel primo caso, la fattispecie «incriminatrice» raffigurava un comportamento macroscopicamente colpevole dell'organo di controllo, il secondo caso ha invece suscitato maggiori perplessità esegetiche, in quanto il Legislatore non ha fornito un'elencazione tassativa delle cause che potevano legittimare l'organo di controllo a non apporre la propria sottoscrizione sulle dichiarazioni.

È stato, dunque, lasciato all'interprete il compito di individuare in concreto la sussistenza del richiamato giustificato motivo, il cui parametro di riscontro era individuato proprio nei poteri di controllo esercitati dagli organi di vigilanza ex art. 2409-ter c.c. Nel caso in cui l'organo di controllo avesse pertanto avuto conoscenza della sussistenza di irregolarità di natura contabile, lo stesso sarebbe stato legittimato a sottrarsi dal sottoscrivere le dichiarazioni annuali dei redditi ed Iva.

Ne deriva in linea generale che la *ratio* della disciplina sanzionatoria precedentemente in vigore era incentrata sull'esigenza di evitare che i componenti dell'organo di controllo potessero semplicemente sentirsi svincolati dallo svolgere *tout court* la funzione di vigilanza contabile.

## RESPONSABILITÀ dei REVISORI CONTABILI: NUOVA DISCIPLINA

Con l'introduzione delle modifiche apporta-

te dall'art. 1, co. 92, L. 244/2007 all'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997, il nostro Legislatore ha notevolmente intensificato il regime sanzionatorio applicabile ai revisori contabili ed alle società di revisione, avendo di fatto responsabilizzato fiscalmente l'organo di controllo. In linea generale, così come si è già avuto modo di precisare, l'art. 2409-ter c.c. impone al revisore od alla società incaricata del controllo contabile di compiere non solo l'attività di verifica della regolare tenuta della contabilità, ma anche di riscontro della corrispondenza dei dati di bilancio rispetto alle risultanze contabili.

Con riferimento a questi ultimi documenti, l'art. 2409-ter, co. 1, lett. c), c.c. conferisce altresì al revisore il dovere di esprimere un vero e proprio giudizio sul bilancio di esercizio attraverso la redazione di un'apposita relazione da depositarsi presso la sede della società, ex art. 2429 c.c., nei quindici giorni che precedono la data fissata per la sua approvazione da parte dell'assemblea ordinaria. Per poter assolvere compiutamente l'incarico istituzionalmente affidato, l'organo di controllo è inoltre investito di poteri di ispezione e può richiedere agli amministratori documenti e notizie utili ai fini del controllo, così come meglio specificato all'art. 2409-ter, co. 3, c.c. Il richiamo all'art. 2409-ter c.c. ed in particolare ai soggetti investiti del compito di redigere la relazione di revisione ricorre, innanzitutto, nella nuova formulazione dell'art. 1, co. 5, primo periodo, D.P.R. 322/1998, così come modificato dall'art. 1, co. 94, L. 244/2007.

Secondo quanto previsto dalla norma novellata dalla Finanziaria 2008, la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (Ires) sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile e delle leggi speciali va obbligatoriamente sottoscritta anche dai soggetti che redigono la relazione di revisione.

Rispetto alla formulazione precedente dell'art. 1, co. 5, D.P.R. 322/1998, il nostro Legislatore ha, dunque, introdotto una specificazione del tipo di imposta per la quale è richiesta la sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di controllo contabile, essendo

questa riferita alla dichiarazione di imposta sul reddito delle società (Ires).

Sotto un profilo soggettivo invece si rileva che la dichiarazione deve essere sottoscritta non solo dal rappresentante legale della società o dagli amministratori, ma anche da coloro che redigono la relazione di revisione. Ne consegue che i revisori e le società incaricate del controllo contabile dovranno ottemperare all'obbligo di sottoscrizione proprio in forza del richiamo implicito all'art. 2409-ter, co. 1, lett. c), c.c.

Il nostro Legislatore ha, tuttavia, riservato le novità più consistenti alla disciplina sanzionatoria prescritta dall'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997, il quale nella sua nuova formulazione prevede ora che i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap che nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'art. 2409-ter, co. 3, c.c., sono puniti, qualora da tali omissioni derivino l'infedeltà nella dichiarazione dei redditi o dell'Irap, con la sanzione amministrativa fino al 30% 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 primo luogo l'ambito di applicazione soggettivo della norma sanzionatoria continua a fare riferimento ai soggetti che compongono l'organo di controllo, essendo esplicito non solo il riferimento ai revisori ed alle società incaricate dell'obbligo di controllo contabile, stante il richiamo alla relazione di revisione ex art. 2409-ter c.c., ma anche il rimando ai soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione annuale dei redditi ed Irap, mentre scompare ogni allusione alla sottoscrizione della dichiarazione Iva.

Per quanto concerne invece l'aspetto oggettivo della condotta, la responsabilità dell'organo di controllo non si concretizza più, come avveniva in precedenza, in un comportamento commissivo rappresentato dall'avvenuta sottoscrizione delle dichiarazioni in mancanza delle scritture contabili non regolarmente denunciata.

La responsabilità dei revisori deriva invece

da una condotta omissiva costituita dalla mancata evidenziazione nella relazione di revisione di eventuali giudizi negativi sul bilancio di esercizio ed in particolare sulla rispondenza ai risultati di natura contabile. La mancata esposizione dei giudizi prescritti dall'art. 2409-ter, co. 3, c.c., nella relazione di revisione non appare, tuttavia, presupposto sufficiente per far scattare l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria prescritta dall'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997, dal momento che la condotta omissiva tenuta dal revisore deve aver avuto come indispensabile conseguenza l'infedeltà nella dichiarazione dei redditi o dell'Irap da parte della società. Nel caso dichiarazione infedele, l'organo di controllo contabile sarà, dunque, soggetto alla sanzione che, sotto l'aspetto materiale, si connota rispetto alla disciplina sanzionatoria preesistente per una significativa novità sostanziale, dal momento che il Legislatore ha rinunciato a definire specificatamente la misura della pena entro uno scaglione determinato in un minimo ed un massimo. L'esatta determinazione della sanzione è difatti ora rimessa ad un calcolo percentuale che ha come base di valutazione il compenso contrattuale concordato dal professionista con la società per l'attività di redazione della relazione di revisione. La sanzione amministrativa pecuniaria viene difatti calcolata nella misura massima fino al 30% del compenso contrattuale convenzionalmente pattuito con il revisore, il cui ammontare non può tuttavia ecce-

dere l'ulteriore soglia massima rappresentata dal valore dell'imposta effettivamente accertata a carico della società contribuente. Da ultimo, non bisogna trascurare la modifica apportata dal nostro Legislatore anche al secondo periodo dell'art. 9, co. 5, D.Lgs. 471/1997, la cui nuova formulazione sanziona la mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione Irap senza fare più riferimento alla sussistenza di un «giustificato motivo» quale causa di esonero della responsabilità dell'organo di controllo. Nonostante il richiamo all'esimente del giustificato motivo non sia più letteralmente specificato nella norma sanzionatoria, non si può tuttavia negare il principio generale che impone all'organo di controllo di svolgere la funzione di verifica contabile in osservanza delle regole prescritte dall'art. 2409-ter c.c., in quanto il revisore proprio con la sottoscrizione della dichiarazione non fa altro che confermare la piena corrispondenza tra i dati della dichiarazione desumibili dalle scritture contabili e le risultanze emerse nelle scritture contabili stesse. In mancanza di un giustificato motivo, scatterà pertanto la sanzione amministrativa pecuniaria che è ora costituita da una componente «variabile» calcolata nella misura del 30% del compenso contrattuale concordato per l'attività di redazione della relazione di revisione sempre nel limite massimo del valore dell'imposta accertata a carico del contribuente, e da un'ulteriore componente «fissa» da € 258 a € 2.065.

**Disciplina sanzionatoria per i revisori contabili per responsabilità fiscale**

Disciplina sanzionatoria ante riforma		Disciplina sanzionatoria post riforma	
Sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione annuale Iva senza denunciare la mancanza delle scritture contabili	Sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.065 a € 10.329	Omissa formulazione nella relazione di revisione di giudizi ex art. 2409-ter c.c. e conseguente infedeltà della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione Irap	Sanzione amministrativa pecuniaria calcolata fino al 30% del compenso contrattuale per l'attività di redazione della relazione di revisione (la sanzione non deve essere superiore alla maggiore imposta accertata)
Omissa sottoscrizione senza giustificato motivo della dichiarazioni dei redditi o della dichiarazione Iva	Sanzione amministrativa pecuniaria da € 258 a € 2.065	Omissa sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione Irap	Sanzione amministrativa pecuniaria calcolata fino al 30% del compenso contrattuale (sempre non superiore alla maggiore imposta accertata) oltre ad un'ulteriore sanzione da € 258 a € 2.065