

Roma, 26 settembre 2005

OGGETTO: *Sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte dell'organo di controllo della società ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998.*

Con la nota sopradistinta è stato chiesto il parere della scrivente in ordine alla corretta individuazione dei soggetti che devono apporre la sottoscrizione sulla dichiarazione dei redditi delle società, ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché alla funzione della predetta sottoscrizione.

In proposito, si richiama preliminarmente il menzionato articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998, ai sensi del quale *“la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presso i quali esiste un organo di controllo, è sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale. La dichiarazione priva di sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.”*

In secondo luogo, l'istante chiede chiarimenti in ordine alla portata delle sanzioni fiscali previste a carico di chi sottoscrive le dichiarazioni ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il quale dispone che *“I componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire quattro milioni a lire venti milioni. Gli stessi soggetti, se non sottoscrivono tali dichiarazioni senza giustificato*

motivo, sono puniti con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.”

In ordine al primo quesito, si osserva preliminarmente che la locuzione “*organo di controllo*” recata dal citato articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998, può individuare indifferentemente tanto una persona fisica quanto un soggetto collettivo.

Secondo la nozione composita sostenuta dalla prevalente dottrina, infatti, l’organo risulta da due elementi costitutivi: il titolare (persona fisica che agisce per l’ente) e l’ufficio (sfera di competenza).

Al fine di individuare l’organo tenuto a sottoscrivere le dichiarazioni, è il caso di precisare che prima del D. Lgs. 17 febbraio 2003, n. 6 (Recante “*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative*”) nel modello delle società di capitali delineato dal codice civile, il collegio sindacale era il solo organo deputato allo svolgimento di funzioni di *controllo* sociale, di tipo sia gestionale che contabile.

Il citato D. Lgs. 6 del 2003 è intervenuto a modificare la struttura e l’assetto interni alle società di capitali, nonché le funzioni ed i compiti degli organi sociali, innanzitutto aprendo ampi spazi alla autonomia statutaria, attraverso la possibilità di scegliere il proprio modello organizzativo tra sistema tradizionale, monista e dualista ed in secondo luogo separando il controllo gestionale da quello “strettamente” contabile, attribuendo, in particolare, quest’ultimo ad un revisore contabile persona fisica o ad una società di revisione.

In base al nuovo articolo 2409-ter c.c., infatti, “*il revisore o la società incaricata del controllo contabile:*

- a) verifica, nel corso dell’esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;*
- b) 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; (...)”.

Il collegio sindacale o, in alternativa, il consiglio di sorveglianza del sistema dualista e il comitato per il controllo del sistema monista conservano generici poteri di vigilanza e controllo (anche contabile) ai sensi degli articoli 2403, 2403 *bis*, 2409-*terdecies* e 2409-*octiesdecies*.

Alla luce del mutato quadro normativo, per individuare l'organo di controllo tenuto a sottoscrivere la dichiarazione e, quindi, il tipo di controllo cui il legislatore abbia inteso riferirsi, occorre preliminarmente chiarire quale funzione assolve l'apposizione della firma ai sensi del richiamato D. Lgs. 322 del 1998. Al riguardo, soccorre la risoluzione n. 82/E del 7 giugno 2001 che, nel precisare che *“l'obbligo di espletare la formalità della sottoscrizione va necessariamente ricondotto alla natura dei poteri di controllo esercitati dagli organi”*, faceva riferimento alla vigilanza della gestione contabile, finanziaria e patrimoniale, oggi devoluta al revisore o alla società di revisione ai sensi dell'articolo 2409-*ter* c.c.

Tenendo conto di tutto ciò, l'espressione “organo di controllo” di cui all'articolo 1, comma 5, del D.P.R. 322 del 1998 deve intendersi riferita, dopo l'entrata in vigore della riforma, all'organo deputato alla predetta funzione di controllo di tipo contabile/gestionale.

In conclusione, la sottoscrizione dovrà essere apposta sulle dichiarazioni delle società dal revisore persona fisica o dal presidente della società di revisione o, infine, dal presidente del Collegio sindacale. In ordine a quest'ultima ipotesi, infatti, è il caso di ricordare che le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato, con apposita clausola statutaria, possono riservare il controllo contabile al predetto organo interno, ai sensi dell'articolo 2409 *bis*, comma 3.

Quanto al profilo sanzionatorio, l'articolo 9, comma 5, del D. Lgs. 471 del 1997 individua, in capo ai componenti dell'organo di controllo, due fattispecie punibili, la sottoscrizione della dichiarazione *“senza denunciare la*

mancanza delle scritture contabili” e l’omessa sottoscrizione della stessa “senza giustificato motivo”.

Come peraltro già chiarito con la Circolare 27 gennaio 1999, n. 23/E in ordine alla prima ipotesi, la legge punisce una condotta commissiva (l’apposizione della sottoscrizione) nei casi di mancanza delle scritture contabili non regolarmente denunciata.

Diversa ipotesi è quella prevista dalla seconda parte del comma 5 dell’articolo 9. In tale fattispecie, a differenza del caso prima menzionato, rilevano, per l’applicazione della sanzione, la condotta (omissiva) della mancata sottoscrizione e l’assenza di un motivo che renda giustificabile il rifiuto di firmare la dichiarazione. Il giustificato motivo, quale causa di esclusione della sanzione fiscale, non è individuato tassativamente dal legislatore, ma deve essere desunto dall’interprete in relazione alla natura ed all’ampiezza dei poteri dell’organo di controllo, quali, ai sensi dell’articolo 2409 *ter* c.c., la vigilanza *sulla regolare tenuta della contabilità* ed il controllo *sulla corrispondenza del bilancio alle risultanze delle scritture contabili*. La punibilità, in definitiva, è esclusa quando risulta che la mancata sottoscrizione è frutto di una precisa e giustificata volontà del soggetto obbligato (come, ad esempio, nei casi in cui i dati della dichiarazione non corrispondono alle risultanze delle scritture contabili).

Ne discende che qualora l’organo di controllo abbia consapevolezza di irregolarità di questo tipo nella tenuta delle scritture contabili, deve astenersi dal sottoscrivere la dichiarazione. Né potrebbe essere altrimenti, a meno di svuotare di significato la firma di un soggetto deputato istituzionalmente a tutelare l’affidamento dei terzi e segnatamente dell’Amministrazione finanziaria.

Si ricordi che, come precisato nella richiamata Circolare 23/E, nei casi di mancata sottoscrizione della dichiarazione da parte del componente dell’organo di controllo, è necessario che i competenti uffici assumano tempestivamente le opportune iniziative al fine di appurare il motivo della mancata sottoscrizione sia

per l'eventuale irrogazione della sanzione sia per intraprendere i controlli del caso nei confronti della società o dell'ente.