



3° Convegno Nazionale Annuale UNASCI  
Assicurare lo Sport o assicurare lo Sportivo?  
Napoli, 24 Novembre 2007

**La Responsabilità fiscale del rappresentante  
legale di società e associazione sportiva dilettantistica**  
*Relatore avv. Guido Martinelli*

Iniziamo la nostra analisi sulla problematica della responsabilità fiscale propria dei rappresentanti legali di società, dal disposto contenuto nel D.P.R. 600/1973, "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" che all'articolo 62 prevede testualmente che: "la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, quando non sia determinabile secondo la legge civile, è attribuita ai fini tributari alle persone che ne hanno l'amministrazione anche di fatto".

Questa previsione preliminarmente ci conferma che l'individuazione del soggetto responsabile della società ai fini fiscali segue le stesse modalità e gli stessi criteri previsti dalle norme civili, fornendoci in maniera immediata i criteri da utilizzare per individuare concretamente il soggetto titolare del potere di rappresentanza dei centri autonomi di imputazione diversi dalle persone fisiche, e l'ordine gerarchico secondo cui gli stessi devono essere utilizzati individuando la rappresentanza delle persone giuridiche, delle entità non personificate e dei complessi di beni autonomi considerati come soggetti di diritto tributario, facendo di volta in volta prima riferimento agli statuti, alle tavole di fondazione ed alla legge civile ex art. 36 ss del codice civile e solo in via residuale utilizzando il criterio della concreta amministrazione dell'ente.

Imposteremo il nostro percorso di indagine cercando di differenziare tra la responsabilità riconducibile in capo al rappresentante legale in quanto soggetto su cui gravano specifici obblighi tributari di tipo formale, e quella del rappresentante quale soggetto persona fisica che agisce in nome e per conto dell'ente associativo che rappresenta, seguendo il cammino tracciato dai molteplici interventi di riforma svolti dal legislatore nel microsystema punitivo delle sanzioni per violazione di norme tributarie, cercando di soffermarci sui molti aspetti problematici che comunque questa materia ancora oggi conserva e cercando di concretizzare all'interno della realtà delle società e delle associazioni sportive il portato generale delle disposizioni normative.

Iniziamo con il rilevare che i rappresentanti legali, tanto delle persone fisiche quanto delle persone giuridiche, sono tenuti all'osservanza dei vari oneri ed all'adempimento degli obblighi formali di denuncia e dichiarazione dei redditi che sono previsti dal legislatore in capo ai soggetti da loro rappresentati ma di regola il rappresentante non risponde personalmente del pagamento del tributo, salve le ipotesi in cui la legge ne preveda la coobbligazione solidale con il rappresentato come per l'ipotesi di coobbligazione dipendente prevista per la responsabilità degli amministratori e dei liquidatori di società all'art. 36, D.P.R. 602 del 1973.

E' allora importante ricordare che soggetto passivo della obbligazione tributaria è e rimane comunque la società o l'associazione in quanto autonomo complesso di persone o di beni patrimonialmente distinto da quello proprio di ogni soggetto che lo componga in quanto distinto soggetto di diritto rilevante ai sensi della disciplina tributaria, ed indipendentemente dall' avvenuto riconoscimento o meno della personalità giuridica, in quanto è l'ente che rimane comunque l'unico autonomo centro di imputazione giuridica che realizza il presupposto genetico dell'obbligazione tributaria.

Scendendo un po' più nei dettagli della questione, nel tentativo di ricostruire quindi i caratteri della responsabilità riconducibile in capo al legale rappresentante, disciplina fondamentale è quella dettata in materia di sanzioni amministrative tributarie che, nel corso del tempo, è stata soggetta a numerosi interventi di modifica da parte del legislatore, specie proprio in tema di responsabilità per le sanzioni in capo al rappresentante legale nel caso di violazioni riferibili alla persona giuridica.

Il sistema sanzionatorio si è in linea generale evoluto verso una tendenziale "personificazione" della sanzione che, sulla falsa riga dei principi e delle ideologie di matrice penalistica, è rivolta a punire l'effettivo autore dell'illecito ed in tal senso vanno infatti lette le riforme del 1997 che sono andate ad incidere proprio in materia di violazione di norme tributarie. Un apparente passo indietro invece è stato fatto con la riforma del 2003, limitata rispetto ai soggetti a cui è rivolta ma importantissima dal punto di vista degli effetti e delle conseguenze prodotte.

Nel sistema sanzionatorio esistente fino al 1997 infatti, l'art. 98, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, pur affermando in ogni caso la responsabilità del contribuente soggetto passivo di imposta per violazione delle norme tributarie, prevedeva altresì la responsabilità solidale del rappresentante del contribuente.

Questo articolo è stato espressamente abrogato dal decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto non più compatibile con la nuova disciplina dallo stesso introdotta in tema di responsabilità per la sanzione amministrativa contenuta nell'art. 11 del decreto 472 del '97 che dispone espressamente:

"Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante legale o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti".

Ai sensi della nuova disciplina l'illecito è in ogni caso riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, in ossequio al principio di personalità della sanzione, prescindendo dalla circostanza che detta persona coincida con il soggetto passivo di imposta.

Al posto della previsione di una responsabilità del rappresentante legale al limite con quella di tipo oggettivo se non fosse comunque per il suo rapporto organico con l'ente rappresentato, il legislatore del 1997 ha previsto una responsabilità personale del soggetto che ha commesso la violazione insieme con il reale beneficiario degli effetti della violazione tributaria stessa.

Naturalmente alla regola generale di base contenuta nella nuova disciplina, per cui ogni violazione di natura fiscale deve avere un trasgressore persona fisica responsabile, erano previste delle limitazioni per i casi particolari come quello delle violazioni commesse da rappresentanti legali di società e imprese per i quali era introdotta non solo una responsabilità solidale della società verso il rappresentante legale ma anche la possibilità per la stessa, poi ampiamente sviluppata, di accollarsi il debito pari alla sanzione eventualmente irrogata alla persona fisica.

A carico del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, sia esso persona fisica, ente o soggetto collettivo, la legge prevede infatti un'obbligazione solidale a condizione naturalmente che la violazione sia commessa nell'interesse del contribuente medesimo, sia esso persona fisica o società,

ed i suoi effetti si siano riversati positivamente sul patrimonio dello stesso, ovvero che la violazione abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

La disciplina contenuta all'interno dell'articolo 11 però non può essere vista da sola in quanto essa trova il suo completamento con la lettura in combinato disposto con il comma 2 dell'articolo 5 rubricato "Colpevolezza", che offre un vero e proprio criterio di graduazione della responsabilità di chi agisce in nome e per conto del soggetto passivo. Si prescrive che, nei casi indicati all'interno dell'articolo 11, il diritto di regresso riconosciuto in capo al contribuente soggetto passivo a seguito della solidarietà disposta dal legislatore per le violazioni commesse a suo vantaggio dal rappresentante nell'esercizio delle sue funzioni, segue un regime che varia in relazione allo stato soggettivo del trasgressore e la responsabilità patrimoniale di quest'ultimo viene commisurata in base al suo grado di partecipazione soggettiva.

Si prevede infatti che, se la violazione viene commessa con semplice colpa, e l'autore non ne ha tratto vantaggio diretto, la sanzione può essere eseguita nei confronti del trasgressore in somma non eccedente i 51.645,69 euro, rimanendo l'eventuale eccedenza a carico della società soggetto passivo dell'obbligazione nel cui interesse ha agito.

Nel caso di colpa lieve invece, il soggetto passivo del tributo ha inoltre la possibilità di assumersi integralmente il debito, obbligandosi al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata e rinunciando così implicitamente al regresso.

Questa possibilità è stata introdotta al comma 6 dell'articolo 11, allo scopo di mitigare il rigore introdotto nei confronti dei rappresentanti legali e degli amministratori di società ed enti e proprio sulla base di tale norma è divenuto abbastanza frequente, l'inserimento negli statuti di clausole che esonerino a priori i rappresentanti da responsabilità per le sanzioni tributarie non penali, disponendo che il relativo debito è in linea di principio assunto dalla società. Non si può fare a meno di rilevare come tali tipologie di clausole mal si conciliano con gli istituti civilistici a cui si potrebbero ricondurre quali l'accollo e l'espromissione preventivi. La Cassazione infatti ha riconosciuto la legittimità di questi negozi in riferimento a debiti futuri, ma a condizione che la prestazione dedotta risulti determinata o almeno determinabile; pertanto risulta un po' arduo il percorso interpretativo da seguire per poter considerare quantomeno "determinabili" i debiti possibili a seguito di violazioni degli obblighi tributari esistenti in capo ad un soggetto passivo ai fini tributari.

Tornando all'analisi della norma, il legislatore prevede un notevole aggravamento della situazione dell'autore della violazione qualora questa sia stata realizzata con atteggiamento gravemente colposo o doloso. In questa ipotesi non si prevede infatti alcuna attenuazione della responsabilità anzi, con finalità sicuramente deterrente, si stabilisce che la sanzione venga eseguita per l'intero nei confronti del trasgressore il quale rimane solo provvisoriamente garantito dalla previsione dell'obbligazione solidale della società soggetto passivo del tributo, che è però facoltizzata ad esercitare nei suoi confronti il diritto di regresso per l'intero, senza possibilità di assunzione del debito.

Negli ultimi due commi l'articolo 5 si sofferma sulla corretta individuazione dei concetti di colpa grave e dolo stabilendo che la colpa è grave " quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo".

Sicuramente il legislatore nel fornire questa definizione non ha brillato per chiarezza e semplicità espositiva; il primo immediato rilievo che viene da fare riguarda il ricorso fatto a requisiti generici e sommari senza accennare invece alle condizioni o ai criteri in base ai quali questi si debbano in concreto considerare verificati.

Decisamente criticabile risulta, inoltre, la previsione dell' "indiscutibilità" come criterio qualificante la sola colpa grave, in quanto anche in riferimento alla semplice colpa, se solo si palesasse il dubbio o l'incertezza in merito alla sussistenza di negligenza o imperizia, l'elemento soggettivo non potrebbe considerarsi integrato e così non sarebbe realizzato l'illecito amministrativo.

Se poi si aggiunge il fatto che deve essere esclusa qualunque possibilità di dubitare ragionevolmente della norma che deve essere così chiara e precisa da non poter ipotizzare alcun dubbio interpretativo, ogni violazione diventa allora necessariamente una violazione volontaria della legge da parte dell'autore dell'illecito escludendo di conseguenza qualunque forma di colpa in favore del vero dolo.

Per quanto riguarda invece la nozione di dolo fornita dallo stesso articolo : "e' dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento".

Il legislatore ha optato per l'introduzione del dolo specifico la cui definizione non contiene alcuna difficoltà interpretativa ed è pertanto assolutamente chiaro il criterio di imputazione dell'illecito comunemente qualificabile come dolo di evasione.

Questo è il regime di responsabilità ancora previsto a carico dei rappresentanti legali dei soggetti che non hanno avuto il riconoscimento della personalità giuridica e delle società semplici; rientra quindi senza dubbio all'interno di questa classificazione la responsabilità dei rappresentanti legali della maggior parte dei sodalizi sportivi esistenti attualmente nel panorama italiano in quanto il riconoscimento della personalità giuridica non costituisce per essi un vero e proprio valore aggiunto dal punto di vista dei vantaggi fiscali che ne potrebbero derivare, questo anche in virtù del fatto che la maggior parte, sono enti associativi di modeste o modestissime dimensioni, dedite solo alla pratica e alla promozione dello sport in quanto tale, ed il riconoscimento della personalità giuridica non costituisce un requisito essenziale per la loro costituzione.

Per essi pertanto rimane valido un sistema di responsabilità calibrato sul principio della personalità della responsabilità per le violazioni fiscali, un sistema nel quale il singolo autore dell'illecito risponde personalmente per le violazioni poste in essere anche se, rispetto alla fattispecie specifica che stiamo qui commentando, tale complesso sanzionatorio risulta fortemente mitigato dalla previsione di una responsabilità solidale anche dell'ente che si rappresenta ed in favore del quale si agisce, proprio in forza della riferibilità dei benefici derivanti dalla violazione in capo ad un soggetto diverso dal reale autore della violazione.

Per quanto riguarda invece gli enti dotati di personalità giuridica, successivamente alla "rivoluzione copernicana" attuata con i decreti di riforma del '97, il regime dell'articolo 11 è stato modificato ad opera dell'articolo 7 del D.l. n 269 del 2003, il quale ha escluso definitivamente la responsabilità del legale rappresentante per le violazioni fiscali non penali, naturalmente commesse nell'esercizio e nella pratica della propria attività : "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

Senza alcun dubbio un simile intervento di non poco rilievo, trova le sue origini nella volontà di ricerca di una maggiore efficienza o efficacia del sistema sanzionatorio previsto per le sanzioni tributarie amministrative e nella volontà di meglio tutelare l'interesse fiscale dell'amministrazione approntando più adeguati strumenti di garanzia dell'adempimento tributario e della stessa obbligazione al pagamento della sanzione.

Ratio della disciplina diventa perciò il principio per cui la sanzione fiscale amministrativa deve concentrarsi sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione, comportando così un netto superamento del principio personalistico di imputabilità della sanzione che era invece a fondamento della precedente riforma, e scelto con lo scopo anche, grazie all'efficacia deterrente di una simile previsione, di accrescere le garanzie di adempimento dell'obbligazione stessa.

Il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica. Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del decreto informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame dispone dunque un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella che per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997.

In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell'articolo 11, comma 1 del d. lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal decreto; riguarda dunque solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa, se diverso dall'autore della violazione stessa, ai sensi dell'articolo 11 del d. lgs. n. 472 del 1997.

L'art. 7 introduce un nuovo criterio di punibilità basato solo sull'esistenza di un nesso relazionale tra il fatto antiggiuridico contestato e la titolarità del rapporto fiscale, il tutto senza che ci sia più alcun bisogno di identificare il reale autore dell'illecito nonché la sua capacità di intendere e volere, insomma una sorta di ipotesi di responsabilità oggettiva che non riscontra alcuna limitazione nel principio di personalità della responsabilità penale contenuto nell'art. 27 Cost. in quanto esso opera solo nei confronti delle vere e proprie pene e non vincola le sanzioni di altra natura.

Numerose sono state le perplessità suscitate nei confronti della norma specie per quanto riguarda il disposto del comma 2 dello stesso articolo il quale disciplina la materia sotto il profilo del diritto intertemporale prevedendo l'applicazione del nuovo regime alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto, ossia alla data del 2 ottobre 2003.

La nuova norma quindi si applica non solo agli illeciti commessi dal 2 ottobre 2003, ma anche a quelli posti in essere antecedentemente, per i quali, alla predetta data, non sia stato ancora notificato l'atto di contestazione di cui all'articolo 16 del citato d. lgs. n. 472 del 1997 o per i quali la sanzione non sia stata ancora irrogata.

Pertanto le persone fisiche continueranno a rispondere personalmente delle violazioni pregresse commesse nella qualità di rappresentante legale, amministratore o dipendente delle società o enti con personalità giuridica, nei casi in cui alla data del 2 ottobre 2003, in relazione a dette violazioni, sia stato notificato l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione della sanzione. Di converso, se alla data dell'entrata in vigore del decreto legge la violazione non è stata ancora contestata ovvero sanzionata, ne risponde esclusivamente la persona giuridica, ancorché si tratti di violazioni commesse prima del 2 ottobre 2003.

Perde quindi di ogni rilevanza la necessità di individuare il tempo in cui la violazione sia stata commessa, e diventano discriminanti il momento della contestazione della violazione o della relativa sanzione.

Questo è quanto previsto dal legislatore a salvaguardia delle violazioni di carattere sostanziale poste in essere dal rappresentante legale degli enti soggetti passivi di imposta mentre niente di esplicito o ulteriore è previsto per le mere violazioni "formali" poste in essere da colui che, in quanto titolare del potere di rappresentanza di un ente, è soggetto a degli obblighi strumentali alla realizzazione della pretesa tributaria come quello di necessaria sottoscrizione da parte del rappresentante della dichiarazione dei redditi della società o ente e di tutti gli altri atti di denuncia contabile.

Per questi illeciti quindi risponde direttamente e pienamente l'autore dell'omissione o della violazione il quale non è ammesso a godere per queste fattispecie, dei benefici derivanti né dall'applicazione dell'istituto della solidarietà né della nuova disciplina prevista per le persone giuridiche.

Avv. Guido Martinelli  
Con la collaborazione della dott. Carmen Musuraca

**STUDIO LEGALE TRIBUTARIO MARTINELLI - ROGOLINO**  
**ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE** Studio Legale Martinelli - Rogolino  
Via Marzabotto n. 15 - 40133 Bologna - Tel. 051-38.46.57 r.a. - Fax 051-38.41.12  
P.Iva 04122920376  
martinelli@martinellirogolino.it oppure segreteria@martinellirogolino.it  
www.martinellirogolino.it

Avv. Guido Martinelli  
Avv. Marilisa Rogolino  
Avv. Ernesto Russo  
Dott. Francesco Spadaro  
Dott. Carmen Musuraca