

*Roma, 27 gennaio 2006*

***OGGETTO: Articolo 98, sesto comma, d.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 –  
Applicazione delle sanzioni – Responsabilità solidale del legale  
rappresentante.***

***1. Premessa***

La disciplina delle sanzioni amministrative tributarie ha costituito oggetto, nel corso del tempo, di numerosi interventi del legislatore, che hanno riguardato, tra l'altro, il tema del responsabile per la sanzione nel caso di violazioni riferibili alla persona giuridica.

Il sistema sanzionatorio si è evoluto verso una tendenziale “personalizzazione” della sanzione, che, in ossequio ai principi di matrice penalistica, è rivolta a punire l'effettivo autore dell'illecito. In tale prospettiva devono essere letti i decreti legislativi n. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997,

che hanno attuato una generale riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Nel previgente sistema sanzionatorio, l'art. 98, sesto comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, pur affermando, in ogni caso, la responsabilità del contribuente (soggetto passivo d'imposta) per le violazioni delle norme tributarie, prevedeva altresì la responsabilità solidale del rappresentante del contribuente, disponendo che *“al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, coloro che ne hanno la rappresentanza”*.

L'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973 è stato espressamente abrogato dall'art. 16 del decreto legislativo n. 471 del 1997, comma 1, lettera c), in quanto non più compatibile con la nuova disciplina in tema di responsabilità per la sanzione amministrativa contenuta nell'art. 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Detta disposizione prevede, infatti, che *“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 o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od 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 delle sanzioni, l'illecito è in ogni caso riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione (c.d. principio di personalità), prescindendo dalla circostanza che detta persona coincida con il soggetto passivo d'imposta. In luogo di una responsabilità di tipo oggettivo del rappresentante legale, in ragione del suo rapporto con l'ente rappresentato, quindi, il legislatore del 1997, in ossequio al

principio di personalità di matrice penalistica, ha individuato quale soggetto responsabile per la sanzione amministrativa l'autore della violazione.

A carico del contribuente, sia esso una persona fisica, un ente o un soggetto collettivo, la legge prevede un'obbligazione solidale per il pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, a condizione che la violazione sia stata commessa nell'interesse del contribuente medesimo 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).

Invero, occorre evidenziare che la richiamata disciplina è stata parzialmente modificata ad opera dell'art. 7 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (in vigore dal 2 ottobre 2003), il quale ha affievolito il richiamato principio di personalità, prevedendo che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica siano esclusivamente a carico della persona giuridica. Nulla risulta innovato, invece, con riferimento ai soggetti diversi dalle persone giuridiche.

Ciò premesso, nel mutato quadro normativo, si ritiene opportuno fornire taluni chiarimenti in relazione ai residui ambiti applicativi della disposizione di cui all'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1972.

## ***2. Ambito temporale di applicazione dell'art. 98 del DPR n. 602 del 1973***

L'art. 27 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dispone che *“le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti, si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto”*.

Pertanto, le disposizioni che individuano il responsabile nella persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione si applicano solo alle violazioni commesse dopo il 1° aprile 1998.

In relazione alle violazioni commesse prima di tale data, sono stati forniti

chiarimenti con circolare 10 luglio 1998, n. 180, la quale ha precisato che, per le violazioni commesse sino al 31 marzo 1998, non trovano applicazione le nuove disposizioni relative all'imputazione soggettiva e che, in tal caso, le sanzioni in materia di imposte sui redditi continueranno ad essere irrogate direttamente alle società, associazioni od enti, secondo il procedimento e i termini previsti negli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale è stato ritenuto che in base al principio del *favor rei* introdotto dall'art. 3, commi 2 e 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, l'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973 non potesse trovare applicazione né con riguardo alle violazioni compiute dopo il 1° aprile 1998, né con riguardo a quelle compiute anteriormente per le quali i procedimenti risultino ancora pendenti, con l'unica limitazione dell'intervenuta definitività del procedimento di irrogazione della sanzione accompagnata dal relativo versamento (sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio del 23 aprile 1999, n. 59; sentenze delle Commissioni provinciali di Imperia del 7 dicembre 2000, n. 201, 202 e 210).

Sul punto è in seguito intervenuta la Corte di Cassazione, la quale - chiamata a decidere sul contenzioso scaturito dal ricorso avverso iscrizioni a ruolo notificate nel 1982 e derivanti da avvisi di accertamento per i periodi d'imposta 1975/1977 - con sentenza 20 dicembre 2002, n. 18160, ha, tra l'altro, ritenuto “... *il principio che identifica il trasgressore soggetto passivo della sanzione con la persona fisica, autore materiale della violazione, ... introdotto con il D.Lgs. n. 472/1997, inapplicabile al caso specifico in virtù del favor rei contenuto nel decreto legislativo medesimo ... D'altronde, per il principio di legalità e temporalità, ... la previsione del decreto legislativo ha efficacia per le violazioni commesse a decorrere dal 1 aprile 1998*”.

La Suprema Corte, quindi, oltre a confermare che per le violazioni compiute dopo il 31 marzo 1998 sono applicabili solo le disposizioni recate dal decreto legislativo n. 472 del 1997, osserva che la novità apportata dal medesimo decreto legislativo – secondo cui il l'autore materiale della violazione non è più

obbligato in solido al pagamento delle sanzioni con il soggetto passivo rappresentato, ma, per la prima volta, è tenuto in prima persona al pagamento delle stesse (con responsabilità solidale del debitore d'imposta rappresentato d'imposta) – costituisce una norma peggiorativa rispetto alla precedente (ovvero alla norma di cui all'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973).

Pertanto, l'art. 98, sesto comma, citato, in quanto norma più favorevole, continua ad applicarsi, in virtù del disposto dell'art. 3, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, alle violazioni commesse antecedentemente al 1° aprile 1998 (cfr. anche Cass. 27 maggio 1999, n. 5169).

Si ritiene, pertanto, di confermare l'orientamento espresso sul punto con la citata circolare n. 180 del 1998, teso ad affermare l'applicazione dell'art. 98 citato per le violazioni commesse prima del 1° aprile 1998.

Occorre, peraltro, evidenziare che l'applicazione dell'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973 alle violazioni commesse fino al 31 marzo 1998 trova un limite nella disposizione contenuta nell'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003, in precedenza citato, secondo cui *“Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

Tali disposizioni *“si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Ciò stante, si ritiene che le sanzioni di cui all'art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973, non trovino applicazione nei confronti del legale rappresentante relativamente alle violazioni commesse fino al 31 marzo 1998 per conto di società o enti con personalità giuridica, se non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data del 2 ottobre 2003.

### ***3. Ambito oggettivo di applicazione dell'art. 98 del DPR n. 602 del 1973***

Con risoluzione del 5 giugno 1981, n. 2701, è stato affermato che *“... le pene pecuniarie e le soprattasse comminate ai sensi del d.P.R. 29 settembre*

*1973, n. 600, - al pari di quelle comminate in sede di riscossione – vengono iscritte a ruolo in base alle norme contenute nell’art. 98 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ...Da ciò consegue che la responsabilità dei rappresentanti del soggetto iscritto a ruolo, prevista dal sesto comma del sopramenzionato art. 98, va riferita anche alle pene pecuniarie ed alle soprattasse applicate ai sensi del d.P.R. n. 600.”.*

La citata risoluzione è stata successivamente richiamata e confermata dalla circolare del 9 maggio 1992, n. 12, parte 42. Il tema, invece, non è stato affrontato dalla circolare n. 180 del 1998.

Al riguardo, si evidenzia che la problematica relativa all’ambito oggettivo di applicazione dell’art. 98, sesto comma, aperta ancor prima dell’entrata in vigore dei decreti legislativi n. 471 e 472 del 1997, è stata risolta dalla Corte di Cassazione, con indirizzo ormai consolidato, nel senso che la responsabilità solidale del legale rappresentante è invocabile solo per le sanzioni connesse a violazioni in materia di riscossione e non per quelle irrogate per violazioni di norme relative all’accertamento delle imposte sui redditi contenute nel DPR n. 600 del 1973 (v. sentenze 3 novembre 2003, n. 16411; 2 luglio 2003, n. 10427; 1 marzo 2002, n. 2984; 20 dicembre 2002, n. 18160; 20 luglio 1999, n. 7791).

Pertanto, preso atto del consolidato orientamento della Suprema Corte, si ritiene che l’art. 98, sesto comma, del DPR n. 602 del 1973, trovi applicazione solo per le sanzioni connesse a violazioni in materia di riscossione e non anche per quelle applicate ai sensi del DPR n. 600 del 1973.

Di conseguenza devono intendersi superate le istruzioni precedentemente fornite con la risoluzione n. 2701 del 1981 e la circolare n. 12, parte 42, del 1992.

Si invitano quindi gli uffici dell’Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a provvedere al relativo abbandono secondo le modalità di rito, peraltro sinteticamente indicate nelle circolari n. 138/E del 15 maggio 1997 e n. 218/E del 30 novembre 2000

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.