



Sulla vigenza dell'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973

di Arnaldo Amatucci

Avvocato in Arezzo

È ancora in vita l'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 (1)? La domanda è importante perché non poche sono le controversie ancora pendenti che si richiamano a detta norma, la quale, com'è noto, pone a carico del rappresentante legale di soggetti collettivi l'obbligo del pagamento delle soprattasse e pene pecuniarie. Questa norma, prima dell'attuale riforma sulle sanzioni, aveva subito in sede di interpretazione un lungo travaglio, però unitamente composto, avendo precisato il Supremo Collegio che la responsabilità del legale rappresentante è unicamente relativa alle inosservanze e quindi alle violazioni riguardanti la fase della riscossione (Cassazione 29 aprile 1993, n. 5055; *Id.*, Sez. I, 16 settem-

(1) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Art. 98

Applicazione delle sanzioni

[Gli uffici delle imposte provvedono, con provvedimento motivato notificato al contribuente, all'applicazione delle pene pecuniarie e della soprattassa e a fare rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni costituenti reato.

Contro il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Le pene pecuniarie e soprattasse irrogate dagli uffici delle imposte sono iscritte in ruoli speciali entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Se è stato proposto ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario, il provvedimento si considera definitivo dopo sessanta giorni dalla notificazione della decisione della commissione centrale o della sentenza della corte di appello o dell'ultima decisione non impugnata.

Le soprattasse dovute ai sensi dell'art. 92 sono iscritte direttamente in ruolo speciale in base alla dichiarazione alla quale i ritardati od omessi versamenti si riferiscono.

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'ammontare delle pene pecuniarie e delle soprattasse spetta in ogni caso allo Stato].

bre 1995, n. 9790; Commissione tributaria centrale, Sez. XIV, 9 marzo 1994, n. 632; *Id.* 16 gennaio 1995, n. 151; Commissione tributaria di II grado di Pavia, 14 aprile 1994, n. 52; vd. anche P. Specca, *Responsabilità fiscale degli amministratori e liquidatori delle società di capitali*, in "Dir. e Prat. Trib." 1986, II, pag. 278; *Id. ibidem*, 1997, pagg. 335 e seguenti).

Ora la situazione si presenta in questi termini. L'art. 98 risulta espressamente e totalmente abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 471/1997, con efficacia negli stessi confronti del D.Lgs. n. 472/1997, trattandosi di disposizione comune ad ambedue i provvedimenti. Se ne deduce l'immediata decadenza della responsabilità del rappresentante legale prevista in detta norma.

Senonché il Ministero delle finanze non è di uguale parere, avendo spiegato nella circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (riportata in allegato n. 2 a "il fisco" n. 30/1998), che, per le situazioni precedenti il 1° aprile 1998, data dell'entrata in vigore della nuova disciplina sulle sanzioni, vale ancora la disciplina dell'art. 98. Il ragionamento del Ministero attinge all'interpretazione dell'art. 27 del D.Lgs. n. 472/1997 (2), osservandosi che solo dal 1° aprile 1998 è prevista la sostituzione della responsabilità dei soggetti collettivi (società, associazioni od enti) con quella degli autori della violazione. Prima di quella data, si argomenta, resta la responsabilità degli enti, così come precedentemente configurata e prevista, con la conseguenza che le relative sanzioni, pur dovendo essere irrogate nei modi e termini dell'attuale disciplina, sono rivolte nei loro confronti. Posta questa pre-

(2) D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 27

Violazioni riferite a società, associazioni od enti

1. 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.

messa, non vi è ragione, secondo il Ministero, per escludere la responsabilità del rappresentante legale, dato il carattere meramente accessorio della stessa e quindi la sua automatica insorgenza, una volta verificata e dimostrata quella posizione giuridica.

Questa interpretazione cozza però contro le nuove disposizioni sulle sanzioni ed in particolare contro la disciplina che riguarda i procedimenti pendenti alla sua entrata in vigore.

Intanto essa postula una abrogazione limitata dell'art. 98, tale da non coinvolgere i casi insorti precedentemente. Dovrebbe inoltre conciliarsi con l'abrogazione dell'art. 20 della L. n. 4/1929 (3), in conseguenza della quale è venuta meno la regola della irretroattività delle disposizioni più favorevoli al contribuente, per cui non possono essere più sanzionati amministrativamente fatti che, successivamente, non costituiscono più violazione di norme tributarie. Dalla combinazione di queste due modifiche giuridiche, deve dedursi pertanto la sopravvenuta inapplicabilità dell'art. 98 anche relativamente alle situazioni pendenti e comunque alle violazioni precedenti il 1° aprile 1998. La nuova disciplina sulle sanzioni infatti è, sotto il profilo dell'imputabilità, più favorevole nei confronti di chi ne è colpito, rispetto a quella precedente. Il rappresentante legale risponde ai sensi dell'art. 98 in via automatica, in ragione del predetto suo ruolo e quindi per il suo rapporto con l'ente rappresentato ed amministrato. Non valgono nei suoi riguardi ad esclusione e nemmeno a riduzione della sua responsabilità i fatti qualificanti la sua condotta ovvero il suo atteggiamento soggettivo, quand'anche rilevanti nella causazione dell'evento. Tutta la vecchia struttura sulle sanzioni ruota infatti su un meccanismo automatico, secondo cui il soggetto responsabile ai fini della violazione è immediatamente e conseguenzialmente assoggettato alla sanzione, senza che debbano riscontrarsi altre condizioni. Ora, com'è noto, questo impianto è radicalmente mutato. Il legislatore tributario ha posto a fondamento della sanzione il concetto penalistico di responsabilità ed ha quindi chiamato a rispondere l'autore della violazione ed i suoi concorrenti, pretendendo però la prova dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa. Ne è derivato il declassamento della responsabilità degli enti collettivi (*societas delinquere non potest*), la cui permanenza ha ora solo una giustificazione indiretta, nella titolarità dell'interesse [art. 11 del D.Lgs. n.

(3) L. 7 gennaio 1929, n. 4

Art. 20

Le disposizioni penali delle leggi finanziarie [e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi] si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione.

472/1997 (4)] che l'autore persegue nel compimento della violazione.

In questo contesto, saliente è il riconoscimento del *favor rei*, che consente di applicare la disposizione sopravvenuta più favorevole. La conseguenza è che l'anzidetto automatismo, in ragione del quale il rappresentante legale assumeva la responsabilità dell'art. 98, deve intendersi superato dalla nuova concezione della responsabilità, che potrà essere fatta valere solo dimostrando i complessi presupposti che la nuova disciplina puntualmente prevede. Se ne trae la conclusione che l'art. 98 non ha più ragion d'essere anche a prescindere dal ricordato dettato abrogativo.

Si pone conseguenzialmente un'ulteriore questione: se, a seguito della predetta abrogazione, resti un vuoto, per cui quel soggetto diventa immediatamente deresponsabilizzato ovvero se anche i giudizi pendenti debbano soggiacere alla nuova disciplina.

Il dubbio non pare agevolmente risolvibile alla stregua dell'interpretazione letterale. Da un lato,

(4) D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 11

Responsabilità per la sanzione amministrativa

1. 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 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.

2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'art. 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.

6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.

7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

l'art. 25, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 (5), pare coinvolgere i giudizi pendenti nella nuova disciplina, riferendo ad essi le regole fondamentali di questa. Si richiamano infatti espressamente articoli che scolpiscono il nuovo concetto di responsabilità, quali l'art. 3, che enuncia il principio di legalità; l'art. 4, che definisce la nozione di imputabilità; l'art. 5, che dà la nozione di colpevolezza; l'art. 6, che indica le cause di opponibilità; l'art. 12, che riguarda le ipotesi del concorso e della continuazione. Sennonché non è richiamato l'art. 11 del predetto decreto, che, insieme a quella dell'ammi-

(5) D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 25

Disposizioni transitorie

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore.

2. Gli articoli 3, 4, 5, 6, 8 e 12 si applicano ai procedimenti in corso alla data indicata nel comma 1.

3. I procedimenti in corso possono essere definiti, quanto alle sanzioni, entro il 18 dicembre 1998, dagli autori della violazione e dai soggetti obbligati in solido con il pagamento di una somma pari al quarto dell'irrogato ovvero al quarto dell'ammontare risultante dall'ultima sentenza o decisione amministrativa. È comunque esclusa la ripetizione di quanto pagato. La definizione non si applica alle sanzioni contemplate nell'art. 17, comma 3.

3-bis. Nei casi di omissioni ed errori relativi alle dichiarazioni dei redditi, comprese quelle unificate, presentate nell'anno 1998, che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, non si applicano le sanzioni previste se l'autore delle violazioni provvede alla loro regolarizzazione nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

nistratore e del dipendente, regola specificamente la responsabilità del legale rappresentante, autore della violazione, sicché resta incerto se il legislatore abbia voluto trattare il problema della responsabilità anzidetta alla stregua della nuova disciplina, in modo da non lasciare vuoti almeno per i casi pendenti in sede di controversia.

La questione, per le considerazioni anzidette, non ha una risoluzione chiara, potendosi anche ritenere, come da qualcuno si è fatto (6), che, prima del 1° aprile 1998, non vale il nuovo dettato sulle sanzioni. Quello che è certo è che da quella data in poi non possono convivere nella medesima fattispecie due discipline diverse; l'una, che conserva la responsabilità dell'art. 98 e l'altra, che per i casi nuovi applica la nuova normativa.

D'altra parte, riferire alle situazioni pregresse i canoni di quest'ultima appare concretamente inutile: poiché le contestazioni mosse al rappresentante legale erano basate, come si è accennato, sulla sola constatazione di tale rapporto giuridico con il soggetto collettivo responsabile, è evidente che mancano nel quadro gli elementi sostanziali qualificanti la nuova responsabilità, sicché l'applicazione dell'attuale disciplina si risolverebbe nella verifica in fatto dell'assenza delle condizioni necessarie per l'affermazione della responsabilità del rappresentante.

(6) Commissione tributaria provinciale di Ferrara, Sez. II (Pres. Balboni, Rel. Fogli), 12 luglio 1999, sent. n. 238, ric. N. (in "Boll. Trib." n. 22/1999, pag. 1698).