

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE - 09 MARZO 2016 ORE 06:00

Sanzioni e favor rei: conta il caso concreto

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima, Avvocato Giusy Antonelli - Loconte & Partners

Nel rideterminare le sanzioni, l'Ufficio deve tenere conto delle caratteristiche del caso concreto. Con la circolare n. 4/E del 4 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in tema di applicazione del favor rei sulle sanzioni. Le disposizioni sanzionatorie più favorevoli si applicano su istanza del contribuente per gli atti non definitivi emessi prima del 1° gennaio 2016, e, in automatico da parte dell'Ufficio o su richiesta del giudice, se è stato già incardinato il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie.

Con la circolare n. 4/E/2016, l'Agenzia delle Entrate ha divulgato i primi **chiarimenti** in tema di applicazione del **favor rei** sulle sanzioni, in relazione agli **atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016**.

Il D.Lgs. n. 158/2015, in attuazione della legge delega, è intervenuto sul sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributario apportando rilevanti modifiche ai decreti n. 471 e n. 472 del 1997, in vigore con riferimento agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016.

Invero, in osservanza del sopra richiamato principio del *favor rei*, sancito dall'art. 3, D.Lgs. n. 472/1997, le modifiche delle disposizioni sanzionatorie aventi per il contribuente effetti più favorevoli rispetto alla previgente disciplina trovano applicazione non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma, come chiarito nella circolare n. 4/E/2016, per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo.

In particolare, spiega l'Agenzia, per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016 contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni *ante* modifica e per i quali siano **ancora pendenti i termini** per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio davanti all'autorità giudiziaria, il contribuente ha diritto al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata, in modo da corrispondere quella più favorevole.

La **procedura per l'applicazione** del *favor rei* è tuttavia **diversa** a seconda che sia stato o meno incardinato il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie.

Se non sono ancora scaduti i termini per la proposizione del ricorso, è necessario, affinché scatti il

diritto alla rideterminazione della sanzione, che il contribuente presenti un'**istanza all'Agenzia delle Entrate**. Peraltro, l'istanza in questione non sospende i termini di presentazione del ricorso.

Al riguardo, nel provvedimento di prassi in commento, si precisa che l'atto originariamente notificato non sarà oggetto di sostituzione o di modifica in autotutela, in quanto le sanzioni in esso contenute risultano legittimamente irrogate sulla base delle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2015. L'Ufficio si limiterebbe quindi a consegnare al contribuente un nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni, senza che si produca conseguenza alcuna sull'atto originariamente notificato.

A ben vedere, la rideterminazione delle sanzioni in applicazione del *favor rei*, si traduce nell'esercizio di un potere di correzione dell'atto da parte dell'Ufficio, che, in concreto, sembra rientrare pienamente nell'ambito dell'**autotutela**.

In riferimento agli **atti pendenti davanti alle commissioni tributarie**, l'Agenzia chiarisce che nei casi in cui sussistano i presupposti per l'applicazione dell'art. 3, comma 2, gli Uffici provvedono automaticamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi e a comunicarne l'esito sia al contribuente sia all'organo presso il quale pende la controversia.

Qualora sussistano, invece, i presupposti per l'applicazione del comma 3, il ricalcolo delle sanzioni irrogate è effettuato dagli Uffici direttamente o su richiesta dell'organo giudicante. L'applicazione dello *ius superveniens* per norme più favorevoli al contribuentepuò essere infatti **rilevata anche d'ufficio** dal giudice, tuttavia, in un'ottica cautelativa, sarà opportuno richiedere in modo espresso la rideterminazione della sanzione, ad esempio, in sede di deposito delle memorie.

Nel documento di prassi, inoltre, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata su un profilo ulteriore.

L'Agenzia ha infatti precisato che, nella rideterminazione delle sanzioni, al fine di stabilire quale sia la **norma più favorevole**, l'Ufficio applica i principi generali seguiti nel diritto penale tenendo conto delle peculiarità del diritto tributario.

Di fatto, dovranno essere raffrontate le norme sanzionatorie ante e post riforma, **in concreto** e non in astratto, tenuto conto anche delle **circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti** eventualmente previste dalla legge e verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilire il trattamento sanzionatorio più mite.

Sulla scorta dei chiarimenti espressi, infine, sugli atti emessi dal 1° gennaio 2016, riferiti alle violazioni antecedenti l'entrata in vigore della riforma al sistema sanzionatorio, dovranno essere esposte le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del *favor rei* che ha determinato l'irrogazione della sanzione più favorevole.

Leggi anche

- Sanzioni e atti non ancora definitivi unistanza per beneficiare del favor rei
- Favor rei per gli atti non definitivi al 1° gennaio 2016

