
Il favor rei è applicabile d'ufficio dal giudice tributario

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 3 Maggio 2008

Profili di teoria generale

Il principio del favor rei non assume in via diretta rilievo costituzionale e lo stesso, secondo quanto stabilito dalla Consulta con sentenza n. 74 del 20 maggio 1980, può subire limitazioni e deroghe da parte del legislatore ordinario purché le stesse siano ragionevolmente giustificabili; la deroga al principio della applicabilità della legge più favorevole, incidendo su diritti fondamentali del cittadino, deve essere giustificata dalla necessità di salvaguardare principi di rilievo parimenti costituzionale.

La ratio del favor rei si ritrova nella volontà del legislatore di colpire un determinato comportamento in base ad un'attuale valutazione e di conseguenza l'esigenza di sanzionare la medesima fattispecie con pari trattamento anche se le violazioni sono avvenute in tempi diversi. Il principio del favor rei comporta che la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, abbia portata retroattiva nei giudizi pendenti. Se la nuova disposizione prevede una sanzione meno grave di quella precedente sarà applicata anche alla fattispecie anteriore per evitare disparità di trattamento tra i contribuenti; se invece la nuova disposizione risulta più onerosa si renderà operante il principio di irretroattività non potendosi far ricadere sull'autore della violazione una sanzione più severa rispetto a quella conosciuta o conoscibile al momento del fatto illecito cui all'epoca della commissione veniva attribuito un minore disvalore. Un'importante considerazione in merito all'applicabilità della sanzione più favorevole è quella per cui l'individuazione della stessa deve essere fatta in concreto e non in astratto, avendo cura di valutare caso per caso, paragonando gli effettivi risultati che si determinano dall'utilizzo dell'una o dell'altra norma.

Viceversa, tempus regit actum è quel principio generale in base al quale ogni atto va valutato secondo la norma vigente al momento della commissione della violazione senza che debba valutarsi il principio del favor rei alla luce delle previsioni sanzionatorie sopravvenute.

Dato normativo

Il D.lg. 18/12/97 n. 472 (1), ha fissato il principio di legalità e di favor rei stabilendo che ove lo "ius superveniens" modifichi la norma che prevedeva il relativo illecito, lo stesso deve essere applicato nel caso in cui il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo (2).

In tema di sanzioni tributarie, alla abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni sanzionatorie è subentrato il principio del favor rei - applicabile anche ai procedimenti in corso - nella sua duplice prospettiva: nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile; se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa si applica la legge più favorevole (*Sent. N. 17587 del 22 maggio 2003 dep. il 20 novembre 2003.*

della Corte Cass. sez.

tributaria).

Intervento del giudice di legittimità

La sentenza n. 9217 del 24 gennaio 2008 (dep. il 9 aprile 2008) della Corte Cass. sez. tributaria merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore tributario in quanto ha statuito che: l'art. 3, comma 3, D.lg. 472/1997, secondo cui "ove la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscano sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo" ha esteso il principio del favor rei anche alla materia tributaria, sancendone l'applicazione retroattiva, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non debba qualificarsi "definitivo".

Ciò comporta che - salvo il caso d'intervenuta definitività del provvedimento sanzionatorio - le norme sopravvenute più favorevoli devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimità, atteso che, in ogni altro caso, la natura e 1° scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione.

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia può essere così puntualizzato:

Ø

Con la previsione di cui al D.lg. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, il legislatore

-

disponendo

"se

la

legge

in vigore al momento

in

cui

è

stata

commessa

la

violazione

Ø

Ciò comporta che - salvo che il caso d'intervenuta definitività del provvedimento sanzionatorio - le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimità, atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione. Ne consegue che - ove (come nel caso di specie), persistendo controversia sull'ari della violazione tributaria, sussista ancora controversia sulla decenza delle sanzioni, di cui la violazione fiscale costituisce ineludibile presupposto - s'impone la necessità di applicare il sopravvenuto più favorevole regime sanzionatorio.

Riflessioni

E' pacifico che ove sia impugnato in giudizio il provvedimento che irroga una sanzione amministrativa tributaria, la norma che abroga l'illecito deve essere applicata, a partire dal primo aprile 1998 (data di entrata in vigore anche nel sistema sanzionatorio tributario del principio del "favor rei") anche di ufficio (3), in ogni stato e grado del processo, all'unica condizione che il provvedimento impugnato non debba qualificarsi "definitivo" (Cass. 27 marzo 2001 n. 4408; Cass. 17 gennaio 2002 n. 540; Cass. 12 febbraio

2001 n. 1945).

Una violazione contestata, qualora non costituisca più illecito amministrativo tributario in conseguenza dell'abrogazione della norma che la prevedeva, non può più essere assoggettata alla relativa sanzione in forza del principio del [favor rei](#) applicabile in sede di giudizio di legittimità, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo, all'unica condizione che il provvedimento impugnato non debba qualificarsi, per qualsiasi ragione, come "definitivo".

Ciò, in quanto natura e scopo, squisitamente pubblicistici, del principio suddetto, resi evidenti anche dalla sua applicabilità retroattiva, non possono non prevalere, a pena della sua vanificazione, sul principio del processo civile e, quindi, sulla specifica regola che subordina l'esercizio della funzione giurisdizionale di legittimità alla proposizione dei motivi per i quali si chiede l'annullamento della sentenza impugnata.

Per effetto delle modifiche apportate al sistema sanzionatorio tributario da parte del D.lg. n.

471

e

n.

472

del

18 dicembre

1997,

l'osservanza

del

principio

del

favor rei

comporta l'applicazione

del

trattamento

sanzionatorio

più

favorevole

al contribuente, salvo il

limite

della

definitività

dei

provvedimenti

di irrogazione delle sanzioni. Ne consegue che, laddove il cessionario o committente non provveda alla regolarizzazione (emissione di autofattura) di acquisti di beni o servizi senza fattura o con fattura irregolare, deve ritenersi applicabile il disposto dell'art. 6, comma 8, del D.lg. n.

471 del 1997, con

esclusione

del

pagamento

dell'imposta

dovuta

in

quanto nell'abrogato art. 41

del

D.P.R.

n.

633

del

1972,

tale

assolvimento rivestiva carattere di prestazione pecuniaria a titolo di sanzione (Sent. n. 5268 del 16 febbraio 2005 dep. il 10 marzo 2005 della Corte Cass. sez. tributaria).

La giurisprudenza ha ritenuto che in tema di sanzioni amministrative di illeciti tributari, ove la legge in vigore al momento dell'infrazione e quella successiva prevedano sanzioni di diversa entità, si applica la legge più favorevole al contribuente, in conformità ai principi di legalità e del favor rei fissati dall'art. 3 D.lg. 18 dicembre 1997 n. 472 e ribaditi dall'art. 5 D.lg. 5 giugno 1998 n. 203 e dall'art. 4 D.lg. 30 marzo 2000 n. 99 (Cass. civ. sez. V, 17/01/2002, n. 450).

NOTE

1) *D.lg. 18 dicembre 1997, n. 472*

Art. 3 - Principio di legalità

1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in

forza

di

una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge

posteriore,

non

costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con

provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa

ripetizione

di quanto pagato.

3. Se la legge in

vigore

al

momento

in

cui

è

stata

commessa

la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di

entità

diversa, si

applica

la

legge

più

favorevole,

salvo

che

il

provvedimento

di irrogazione sia divenuto definitivo.

Vd sentenza n. 25053 del 21 settembre 2006 (dep. il 27 novembre 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria

per la quale: si verifica

abolitio

criminis

in

relazione

agli

illeciti connessi all'accertamento ed alla riscossione di un'imposta, con la

conseguente applicazione del principio del favor rei ai sensi del combinato disposto degli artt. 36 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e 3, commi

2

e

3,

del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, solo quando tale imposta venga radicalmente meno, di guisa che lo Stato non possa più incassarla neppure in

riferimento alle annualità pregresse (come si

è
verificato
con
la
dichiarazione
di incostituzionalità dell'Ilor applicabile ai
lavoratori
autonomi). Quando, invece, la legge istitutiva di un'imposta venga abrogata a far tempo da
una data stabilita dal legislatore, ma l'imposta
medesima
continui
ad
essere dovuta per i fatti accaduti prima di tale data, in relazione
a
tali
fatti l'obbligo di versamento rimane in vigore,
cosicché
non
sono

abrogate

le norme sanzionatorie che sorreggevano ed accompagnano

tale

obbligazione tributaria (applicazione in tema di soppressione dell'Ilor). Il principio del favor rei, introdotto dall'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui nessuno

può

essere

assoggettato

a sanzioni amministrative per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più violazione punibile, è applicabile, ai sensi del successivo art. 25, anche ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore

del medesimo decreto; perciò, vanno dichiarate non dovute le

sanzioni

per

la violazione dell'obbligo di emissione delle bolle di accompagnamento di beni viaggianti di cui al D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, dal

momento

che

tale obbligo è stato abrogato dall'art. 1 del D.P.R. 14

agosto

1996,

n.
472, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 147, lettera d),
della
legge
28 dicembre 1995, n. 549 (Sent. n. 14484 del 28 aprile 2003 dep. il 29 settembre 2003 della Corte Cass., Sez. tributaria).

Le violazioni relative al soppresso obbligo di bollatura

dei registri obbligatori non sono più sanzionabili,

anche

se

commesse

prima dell'entrata in vigore della l. 18 ottobre 2001, n. 383 (Sent. n. 9451 del 4 dicembre 2002 dep. il 12 giugno 2003 della Corte Cass., sez. tributaria).

2) La sopravvenuta abolizione dell'obbligo di compilazione delle bolle di accompagnamento di beni viaggianti, disposta dall'articolo 1 del Dpr 14 agosto 1996, n. 472, non impedisce l'assoggettamento alla sanzione precedentemente prevista, in virtù del principio del favor rei,

se, al 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore del Dlgs 472 del 1997), il rapporto risulta essere già esaurito relativamente alla fase contenziosa seguita all'irrogazione della sanzione (Corte di cassazione

sentenza n. 26292 del 2 dicembre 2005).

3) vd sentenza

n. 5713 del 12 marzo 2007 della Corte Cass., Sez. tributaria per la quale non può trovare ingresso nel giudizio di legittimità la

doglianza relativa all'omessa applicazione del regime

sanzionatorio

più

favorevole, introdotto in seguito alla riforma di cui ai D.Lgs. nn. 471, 472 e

473

del 1997, rimanendo onere del contribuente formulare la relativa istanza,

anche a mezzo delle memorie ex art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 (trattandosi,

nella specie, di jus superveniens nel grado di appello), al fine di

includere

la questione nel thema decidendum.

Angelo Buscema

2 maggio 2008