
La norma più favorevole al contribuente vale per le sanzioni

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 11 Gennaio 2012

analisi di come viene applicato il principio del favor rei al sistema sanzionatorio tributario

Se si verifica il mancato pagamento dell'imposta per omessa o irregolare fatturazione, si applica la norma posteriore più favorevole al contribuente per l'applicazione delle sanzioni

Quanto sopra è contenuto nella sentenza n. 21113 del 13 ottobre 2011 delle Corte di Cassazione da cui risulta che in tema di Iva in virtù del principio di legalità di cui all'art. 3 del D lgs. n. 472/1997, in caso di omessa o irregolare fatturazione o mancata regolarizzazione, oltre al pagamento dell'imposta, si applicano le sanzioni pecuniarie più favorevoli al contribuente, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Sanzioni amministrative: normativa

L'art. 3, c. 3, del D.lgs. n. 472/1997, prevede che *“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”*. Con tale previsione il legislatore di fatto ha esteso il principio del *favor rei* anche all'ambito tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, con l'unica condizione che il provvedimento non sia divenuto “definitivo”. Questo comporta che - salvo il caso d'intervenuta definitività dell'atto - 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 in quanto, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo meramente pubblicistici del principio del *favor rei* devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione. Pertanto nel caso sussista controversia circa la debenza delle sanzioni, oltre che sull'*an*, il giudice deve applicare il sopravvenuto regime sanzionatorio più favorevole al contribuente. (Cass. 9 aprile 2008, n. 9217; 10 dicembre 2007, n. 25734).

Sul tema in esame, la giurisprudenza ha affermato che, dovendosi ritenere l'obbligo di pagamento come sanzione, allo stesso è applicabile il principio di legalità di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 3](#), non essendo definitivo il provvedimento d'irrogazione (Cass. n. 26126/2010). Deve, altresì, ritenersi che l'obbligo di pagamento di una sanzione pecuniaria dello stesso importo dell'imposta dovuta non rappresenta un mezzo sproporzionato, in quanto diretto ad assicurare, da parte dello Stato membro, l'esatta riscossione dell'Iva tanto più che il soggetto obbligato può conseguire la detrazione dell'importo attraverso le modalità di regolarizzazione previste dall'art. 41 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 6, c. 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (cfr. Cass. 27 dicembre 2010, n. 26126).

Fattispecie

La società ha impugnato in cassazione la sentenza della CTR che aveva rigettato, unitamente ai giudici di primo grado, il ricorso della stessa avverso l'avviso di rettifica parziale Iva per l'anno 1995. I giudici tributari di appello, ritenendo fondata la rettifica operata dall'ufficio finanziario, hanno ritenuto inapplicabile il principio dell'applicazione retroattiva delle norme sanzionatorie più favorevoli atteso che l'obbligo di pagamento dell'imposta a norma del citato art. 41, comma 6, non poteva ritenersi di natura sanzionatoria.

La Suprema Corte invece non ha accolto la tesi dei giudici di merito ritenendo che l'obbligo di pagamento ha natura sanzionatoria in base alle disposizioni nell'art. 41, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972 e che, quindi, nel caso specifico si potesse applicare al contribuente, anche riguardo al prelievo qualificato "pagamento dell'imposta" la norma sopravvenuta, più favorevole allo stesso contribuente.

I giudici di legittimità hanno affermato un ulteriore principio in base al quale la nullità dell'accertamento in mancanza di una attività di verifica presso la società non trova fondamento giuridico in quanto la legge prevede espressamente che l'ufficio può procedere a rettifica, indipendentemente dalla ispezione della contabilità del contribuente eseguita dalla Guardia di Finanza (Vd. Cass. 7 ottobre 2010, n. 20580)

11 gennaio 2012

Enzo Di Giacomo