
Revisione del sistema sanzionatorio: il principio del favor rei porterà a coltivare il contenzioso allo scopo di beneficiare della riduzione delle sanzioni?

di [Nicola Forte](#)

Publicato il 11 Settembre 2015

l'introduzione del nuovo sistema sanzionatorio tributario potrebbe creare una situazione paradossale: i contribuenti potrebbero avere interesse a coltivare il contenzioso sugli atti ricevuti, per poter usufruire delle sanzioni ridotte previste dal 2017

I contribuenti potrebbero avere interesse a coltivare il contenzioso per gli atti ricevuti. Ciò a seguito dell'entrata in vigore "differita", dal 1 gennaio 2017, delle nuove disposizioni che hanno per oggetto la revisione delle sanzioni amministrative in attuazione della delega fiscale. L'impugnativa di un atto potrebbe essere effettuata al solo scopo di ottenere l'applicazione della minore sanzione relativa alla violazione commessa laddove il Decreto legislativo approvato dal Governo preveda una riduzione delle relative penalità.

La possibilità di effettuare questa scelta trova fondamento nell'applicazione del principio del *favor rei* in quanto, al verificarsi di determinati presupposti, si applicheranno alle violazioni commesse precedentemente al 1 gennaio 2017 le "nuove" e minori penalità.

Il Provvedimento approvato dal Governo, il cui testo è stato ora trasmesso alle Commissioni parlamentari competenti, prevede la modifica di numerose disposizioni riguardanti la misura delle sanzioni di cui al D.Lgs n. 471/1997 e previste da altre specifiche disposizioni. Troverà però applicazione il principio di cui all'art. 3, c. 3 del D.Lgs n. 472/1997. Secondo quanto indicato dalla disposizione citata si applica la sanzione più favorevole "*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa*". Il medesimo decreto prevedeva, al fine di disciplinare la fase transitoria relativa alla riforma delle sanzioni allora approvata, che il principio del *favor rei* trovava applicazione anche per i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della predetta riforma (art. 25 D.Lgs n. 472/1997). L'unico limite era rappresentato dalla provvedimento di irrogazione delle sanzioni che non doveva essere definitivo.

Lo stesso art. 3 citato, che disciplina a regime il principio del *favor rei*, subordina espressamente l'applicazione della sanzione più favorevole alla circostanza che il provvedimento di irrogazione delle

sanzioni non sia divenuto definitivo.

La revisione delle sanzioni amministrative ha inteso graduare le penalità tenendo conto della gravità degli illeciti riducendoli per le violazioni di minore entità. Ad esempio, in caso di omessa dichiarazione, la sanzione è proporzionale al ritardo nell'adempimento. Se la dichiarazione viene poi presentata entro il termine per la dichiarazione dei redditi successiva, la sanzione base è ridotta della metà. Nei casi di condotte fraudolente, invece, la sanzione viene aumentata del 50%. È prevista inoltre una riduzione di un terzo della sanzione base nel caso in cui la maggiore imposta accertata o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3 per cento rispetto all'imposta o al credito dichiarato.

In base alle disposizioni attualmente in vigore, per l'omessa dichiarazione dei redditi la sanzione prevista va dal 120% al 240% delle imposte dovute. Se non sono dovute imposte è prevista, invece, una sanzione fissa che va da 258,00 euro a 1.032,00 euro. Tuttavia, in base alle nuove disposizioni, se prima dell'avvio dell'attività di controllo e prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo il contribuente presenta spontaneamente la dichiarazione omessa, la penalità sarà ridotta dal 60% al 120%.

Si consideri il caso in cui il contribuente abbia omissa la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2013. In tal caso sarà possibile avvalersi della disposizione più favorevole a condizione che il modello non presentato sia trasmesso telematicamente all'Agenzia delle entrate entro il 30 settembre 2015. Sarà possibile così ottenere l'irrogazione della sanzione più favorevole invocando l'applicazione del *favor rei*.

Se l'Agenzia delle entrate dovesse notificare l'atto di irrogazione della sanzione entro il 31 dicembre 2016, cioè anteriormente alla data di entrata in vigore della revisione delle sanzioni (1 gennaio 2017), il contribuente potrà comunque ottenere l'applicazione della penalità più lieve. Ciò a condizione che l'atto notificato dall'Agenzia delle entrate non si sia definito. Ad esempio se l'avviso di irrogazione delle sanzioni fosse stato notificato il 1 agosto del 2015 (per la dichiarazione omessa relativa al periodo di imposta 2013), il contribuente dovrà impugnare l'atto ricevuto in modo che la sanzione irrogata non sia ancora definitiva e chiedere, in un secondo momento, dopo la definitiva entrata in vigore delle novità, l'applicazione della minore sanzione variabile dal 60% al 120%. Tale circostanza è ancora possibile in quanto a seguito della sospensione dei termini processuali il contribuente si trova nelle condizioni di poter impugnare tempestivamente l'avviso di irrogazione delle sanzioni.

11 settembre 2015

Nicola Forte