



04/03/2016

Direzione Centrale Accertamento

Settore Contribuenti di minori dimensioni  
Ufficio Strumenti e regole

***OGGETTO: Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 – Applicazione del favor rei, nell’ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali, agli atti non definitivi alla data del 1 gennaio 2016.***

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>pag. 3</b>
<b>1. Principi generali di applicazione a regime del <i>favor rei</i> .....</b>	<b>pag. 5</b>
<b>2. Applicazione del <i>favor rei</i> sugli atti emessi e non ancora definiti .....</b>	<b>pag. 6</b>

## PREMESSA

L'articolo 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23<sup>1</sup>, ha delegato il Governo a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale e, pertanto, *“a procedere ... alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”*.

In attuazione della suddetta delega, è stato pubblicato sul supplemento ordinario n. 55 alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015 il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158. Il decreto rubricato *“Revisione del sistema sanzionatorio”* con il Titolo I disciplina la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, apportando modifiche al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, mentre con il Titolo II apporta, tra l'altro, rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernenti la disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo.

In particolare, l'articolo 15 apporta modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, recante la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, prevedendo:

- la più puntuale definizione delle fattispecie di elusione e di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;
- la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti;

---

<sup>1</sup> La legge n. 23 del 2014 è rubricata *“Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*.

- la conversione in euro dell’ammontare delle sanzioni, originariamente espresse in lire.

Ai sensi dell’articolo 32 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, come modificato dall’articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), le nuove disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2016.

A decorrere dalla stessa data sono entrate in vigore anche le disposizioni<sup>2</sup> della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015) che prevedono la soppressione della riduzione a un sesto delle sanzioni in caso di definizione agevolata ai sensi dell’articolo 15, comma 2-bis, e degli istituti di adesione all’invito al contraddittorio, previsto dall’articolo 5, comma 1-bis e dall’articolo 11, comma 1-bis, e di adesione ai processi verbali di constatazione, previsto dall’articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Tanto premesso, con la presente circolare si forniscono alcuni chiarimenti e indicazioni sull’operatività delle sopra citate disposizioni con riferimento all’applicazione del principio del *favor rei* agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016.

---

<sup>2</sup> La legge 190 prevede:

- Articolo 1 Comma 637 lettera c): “*c) al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:*  
1) all’articolo 5:  
1.1) al comma 1, lettera c), le parole: «in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis» sono soppresse;  
1.2) i commi da 1-bis a 1-quinquies sono abrogati;  
2) l’articolo 5-bis e’ abrogato;  
3) all’articolo 11:  
3.1) al comma 1, lettera b-bis), le parole: «in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis» sono soppresse;  
3.2) il comma 1-bis e’ abrogato;  
4) all’articolo 15, il comma 2-bis e’ abrogato.
- Articolo 1 Comma 638: “*Le disposizioni di cui agli articoli 5, commi da 1-bis a 1-quinquies, e 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data di entrata in vigore della presente legge, continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015, e le disposizioni di cui all’articolo 5-bis dello stesso decreto legislativo n. 218 del 1997 continuano ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa data.*”
- Articolo 1 Comma 639: “*L’abrogazione delle disposizioni di cui al comma 637, lettera c), numero 4), opera con riferimento agli atti definibili notificati dagli uffici dell’Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016.*”

## **1. Principi generali di applicazione a regime del *favor rei***

Nell'ipotesi di successione di norme nel tempo in relazione alla medesima fattispecie ricorre il principio del *favor rei*, in base al quale si applica la legge più favorevole ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

La disposizione di cui al comma 2 riguarda tanto le ipotesi in cui la legge sopravvenuta si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, quanto quelle in cui venga eliminato un obbligo strumentale e quindi, solo indirettamente, la previsione sanzionatoria.

In base alla disposizione di cui al comma 3, invece, le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1 gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, coerentemente con quanto già precisato nella circolare 10 luglio 1998, n. 180, emessa a commento del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo (si veda *infra* par. 2)

Al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, l'Ufficio applica i principi generali seguiti nel diritto penale tenendo conto delle peculiarità del diritto tributario.

Inoltre, l'Ufficio deve raffrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, in concreto e non in astratto, tenendo 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.

Sugli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016, riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, saranno 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.

## **2. Applicazione del *favor rei* sugli atti emessi e non ancora definitivi**

Anche 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 avanti all'autorità giudiziaria<sup>3</sup>, trova applicazione il principio del *favor rei*.

A tale riguardo si conferma il diritto del contribuente al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole. Unica limitazione a tale diritto risiede nella definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione che impedisce in ogni caso l'applicazione del regime più favorevole, anche se la sanzione non è stata ancora pagata.

I contribuenti destinatari di atti emessi con irrogazione delle sanzioni ante modifica per i quali non sono ancora scaduti i termini per la proposizione del ricorso possono richiedere all'Ufficio la rideterminazione della sanzione irrogata.

La richiesta va effettuata tramite la presentazione di una semplice istanza. Si precisa, pertanto, che l'atto originario notificato al contribuente non sarà oggetto di sostituzione o di modifica in autotutela, in quanto in esso le sanzioni risultano legittimamente irrogate sulla base delle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2015.

---

<sup>3</sup> Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'applicazione dello "jus superveniens" per norme più favorevoli per il contribuente deve essere rilevato "anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo". Tale orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte che, con sentenza n. 1656 del 24 gennaio 2013, ha asserito che il giudice può applicare d'ufficio al contribuente la sanzione più favorevole.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'Ufficio procede al ricalcolo delle sanzioni sulla base dei principi esposti nel paragrafo precedente, comunica l'esito del ricalcolo dando evidenza delle misure effettivamente più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate. La presentazione dell'istanza, in ogni caso, non sospende i termini per la proposizione del ricorso.

Si conferma che, con riferimento agli atti notificati entro il 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nel 2016, il contribuente ha diritto ad usufruire della definizione agevolata con riduzione ad un sesto delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate, in quanto il comma 2-bis dell'articolo 15 del decreto legislativo n. 218 del 1997 era ancora in vigore alla data di emissione dell'atto.

Infatti, la soppressione del comma 2-bis ha efficacia solo con riferimento *“agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1 gennaio 2016”* (comma 639, articolo 1 della legge di stabilità 2015).

In ultimo, per gli atti pendenti davanti alle commissioni tributarie, nei casi in cui sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 3, comma 2, gli Uffici provvedono autonomamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi e a comunicarne l'esito sia al contribuente che all'organo presso il quale pende la controversia. Nei casi in cui, invece, sussistono i presupposti per l'applicazione del comma 3, il ricalcolo delle sanzioni irrogate, sulla base dei principi generali sopra descritti, è effettuato dagli uffici direttamente o su richiesta dell'organo giudicante.

\* \* \* \* \*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi