



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

**"IL PRINCIPIO DEL FAVOR REI NEL SISTEMA DELLE SANZIONI
AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. POGGIOLI MARCELLO

LAUREANDA: BETTINI SABRINA

MATRICOLA N. 1082052

ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

Alla mia famiglia

INDICE

INTRODUZIONE	9
CAPITOLO 1. LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE: PROFILI EVOLUTIVI	13
<i>Premessa</i>	13
1. Il sistema delle sanzioni tributarie, tra dimensione amministrativa e dimensione penale....	14
2. L'evoluzione della disciplina sanzionatoria tributaria	17
2.1. La legge 7 gennaio 1929, n. 4.....	18
2.2 Gli interventi del legislatore fino all'emanazione del D.Lgs. n. 472 del 1997.....	21
2.3 Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472	25
2.4 Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158	29
3. I principi giuridici fondamentali alla base del vigente sistema sanzionatorio amministrativo tributario	31
3.1 Il principio di legalità.....	31
3.2 Il principio del <i>favor rei</i> (rinvio)	33
3.3 Il principio di personalità.....	34
3.4 L'imputabilità e la colpevolezza.....	35
3.5 Concorso di persone e autore mediato.....	37
3.6 Concorso di violazioni e continuazione.....	38
CAPITOLO 2. IL FAVOR REI NELLE SANZIONI TRIBUTARIE	41
<i>Premessa</i>	41
1. L'origine del principio del <i>favor rei</i>	42
1.1 Il precedente principio della ultrattività delle disposizioni sanzionatorie tributarie.....	43
1.2 La successione di leggi nel diritto penale	46
2. Il <i>favor rei</i> nel D.Lgs. n. 472 del 1997: caratteristiche generali.....	49
2.1 L'ambito di applicazione del principio	50
2.2 La decorrenza del principio del <i>favor rei</i>	52
3. L'abolizione di norme sanzionatorie	55
3.1 Abolizione della sola sanzione	60
3.2 Eliminazione di un obbligo strumentale	61
3.3 Abrogazione di interi tributi	62
4. L'introduzione di sanzioni di entità diversa	64

5. La successione di norme integratrici	71
6. I decreti legge e la successione di norme temporanee, eccezionali.....	72
6.1 I decreti legge non convertiti o convertiti con emendamenti	72
6.2 La successione di leggi eccezionali o temporanee	72
7. La definitività del provvedimento: il limite al <i>favor rei</i>	73

**CAPITOLO 3. PROFILI APPLICATIVI PARTICOLARI DEL C.D. “FAVOR REI”
NELLE RECENTI EVOLUZIONI NORMATIVE IN MATERIA SANZIONATORIA,
NELLE SANZIONI IMPROPRIE E NEI COSTI BLACK LIST**

<i>Premessa</i>	77
1. La riforma delle sanzioni tributarie	78
1.1 La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (cenni)	79
1.2 La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario.....	81
1.2.1 Le modifiche in materia di sanzioni tributarie non penali su imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi.....	82
1.2.2 Le modifiche alle disposizioni generali delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie	83
2. Il principio del <i>favor rei</i> nel nuovo sistema sanzionatorio tributario	84
3. Il principio del <i>favor rei</i> in una particolare categoria: le sanzioni improprie.....	88
3.1 Le sanzioni improprie	88
3.2 La giurisprudenza costituzionale sulle sanzioni improprie	91
3.3 Alcune fattispecie di sanzioni improprie	94
3.4 L’applicazione del principio del <i>favor rei</i> nelle sanzioni improprie	95
4. Il <i>favor rei</i> nei costi <i>black list</i> : le nuove regole sulla deducibilità e la retroattività della sanzione	98

CONCLUSIONI	111
--------------------------	-----

RINGRAZIAMENTI	117
-----------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	119
---------------------------	-----

INTRODUZIONE

In questo lavoro si propone un approfondimento del principio del *favor rei* sin dalla sua introduzione nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario, quale principio essenziale definito al fine di conferire alla suddetta materia una struttura conforme e conciliabile con le garanzie proprie che contraddistinguono la materia penale e in linea con i principi costituzionali in vigore in materia punitiva. L'analisi che segue evidenzia la sua fondamentale importanza nell'ambito del sistema delle sanzioni amministrative tributarie ed i dubbi interpretativi sulla sua applicabilità, oltre ad rilevarne la centralità alla luce delle recenti e continue modifiche legislative della normativa tributaria; inoltre, si esamina il principio in tema di sanzioni improprie.

Nel primo capitolo si fornisce un quadro generale sull'evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario e sui principi che lo contraddistinguono. Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario si compone di tutte quelle misure sanzionatorie che costituiscono una risposta dell'ordinamento giuridico in caso di inottemperanza di un obbligo tributario da parte dei soggetti passivi o di terzi; al compimento di un illecito amministrativo in ambito fiscale si verifica l'irrogazione di una sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, o di una sanzione accessoria al fine di imporre un maggiore sacrificio in capo al contribuente che ha commesso la violazione. La normativa in tema di sanzioni tributarie è stata regolamentata per lungo tempo dalla L. n. 4 del 7 gennaio 1929 la quale si ispirava al principio risarcitorio; le modifiche normative intercorse e l'introduzione dei principi costituzionali hanno portato alla definizione di un sistema sanzionatorio tributario volto a punire l'autore dell'illecito, caratterizzato dall'afflittività e dalla personalità della sanzione. In questo modo si è generato un avvicinamento alla disciplina penalistica ed si sono estese alla materia tributaria le garanzie presenti in ambito penale. Tra gli interventi legislativi inerenti la disciplina sanzionatoria fiscale, importante è il D.Lgs. 18 settembre 1997, n. 472 con il quale il legislatore ha stabilito la disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie, regolamentandone i principi. Nella definizione dei suddetti principi, l'autore delle leggi si è ispirato alle norme generali sulle sanzioni amministrative contenute nella L. 24 novembre 1981, n. 689 e ha preso in considerazione i principi del diritto penale. Tra i principi generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario introdotti dal decreto suddetto e caratterizzanti ancora oggi la materia sanzionatoria, si dedica il secondo capitolo all'approfondimento del principio del *favor rei*. Questo principio, contenuto all'art. 3, commi 2 e 3, consente di applicare, nel caso di successione di norme nel corso del tempo in relazione alla medesima fattispecie, la legge più favorevole all'autore all'illecito; esso costituisce una

deroga al principio di irretroattività della legge sopravvenuta la quale determina delle conseguenze in termini sanzionatori più favorevoli per il destinatario della sanzione. Con la previsione del *favor rei* si è determinata la sostituzione del previgente principio di ultrattività, basato sulla applicazione della sanzione vigente nel tempo in cui era stato commesso l'illecito anche se questa successivamente aveva subito delle modifiche o era stata abrogata. L'inserimento del principio del *favor rei* in ambito tributario costituisce un'importante innovazione della materia fiscale e dei principi che la regolamentano; nella specificazione del principio il legislatore si è ispirato alla disciplina penalistica, nella quale all'art. 2 c.p. è contenuta la disciplina inerente la successione di leggi nel corso del tempo. Inoltre, si tratta di una previsione che risulta essere priva di rilevanza costituzionale e quindi derogabile dalla legge; il *favor rei* non trova applicazione nel caso in cui il legislatore lo preveda espressamente e, in linea con il precetto penale, non vi è un'estensione dello stesso alle leggi temporanee o straordinarie. Come si avrà modo di vedere, il principio dispone l'applicazione della legge sopraggiunta più favorevole per colui che ha commesso la violazione; è un principio che trova applicazione sia nell'ipotesi una legge posteriore disponga la cessazione della punibilità della stessa fattispecie sia nell'ipotesi in cui vengono apportate delle modifiche all'entità della misura sanzionatoria da parte di una legge successiva determinandone così una diversità rispetto alla previsione della legge in vigore al momento in cui era stata commessa la violazione; esso quindi riveste un ruolo fondamentale in qualsiasi intervento che determini una modifica in senso favorevole della precedente disciplina. Nello specifico, al comma 2 si regola la fattispecie di *abolitio criminis* che si verifica per effetto di una legge sopravvenuta, consentendo di evitare che l'autore dell'illecito venga sanzionato per un fatto non più identificato come antiggiuridico; la previsione riguarda il caso in cui la nuova legge si limiti ad abolire solamente la sanzione mantenendo in vita l'obbligatorietà della condotta, il caso in cui con l'eliminazione di un obbligo prodromico si elimina indirettamente anche la sanzione correlata e il caso in cui si verifica l'abrogazione di interi tributi. Su quest'ultima circostanza, la giurisprudenza si esprime nel corso del tempo assumendo posizioni che meritano di essere analizzate al fine di evidenziare che ad oggi non vi è una posizione unitaria. Condizione indispensabile per l'applicazione del principio è la non definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione stessa. Il comma 3, art. 3, invece, dispone l'applicazione della sanzione più favorevole per il trasgressore anche se la violazione è stata posta in essere in vigenza di un precetto che dispone una misura sanzionatoria più gravosa. Anche in questa ipotesi, il principio è applicabile se il provvedimento di irrogazione non è definitivo. La definizione della misura sanzionatoria più favorevole per l'autore dell'illecito viene identificata effettuando una valutazione concreta.

Il *favor rei* assume un ruolo centrale anche nei dibattiti giurisprudenziali degli ultimi anni in riferimento alla sua rivendicazione in giudizio; sul tema è presente una contrapposizione della giurisprudenza che da un lato ritiene che sia onere del contribuente richiedere l'applicazione del principio, dall'altro invece, privilegia il rispetto dei principi costituzionali di proporzionalità e di uguaglianza, permettendo al contribuente di richiederne l'applicazione in qualsiasi momento.

Infine, nell'ultimo capitolo si analizza l'applicazione principio del *favor rei* in relazione al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 il quale ha comportato all'introduzione di molteplici misure sanzionatorie più favorevoli e con riferimento ad un particolare istituto sanzionatorio rappresentato dalle sanzioni improprie, fornendo un'evidenza dell'orientamento giurisprudenziale sulla materia.

CAPITOLO 1

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE: PROFILI EVOLUTIVI

SOMMARIO: *Premessa* - 1. Il sistema delle sanzioni tributarie, tra dimensione amministrativa e dimensione penale - 2. L'evoluzione della disciplina sanzionatoria tributaria - 2.1. La legge 7 gennaio 1929, n. 4 - 2.2 Gli interventi del legislatore fino all'emanazione del D.Lgs. 472/1997 - 2.3 Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - 2.4 Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158 - 3. I principi giuridici fondamentali alla base del vigente sistema sanzionatorio amministrativo tributario - 3.1 Il principio di legalità - 3.2 Il principio del *favor rei* - 3.3 Il principio di personalità - 3.4 L'imputabilità e la colpevolezza - 3.5 Concorso di persone e autore mediato - 3.6 Concorso di violazioni e continuazione.

Premessa

Al fine di comprendere gli assetti attuali delle sanzioni amministrative tributarie, è utile effettuare una breve analisi sulla normativa che ha disciplinato tale materia e sui principi che si sono susseguiti nel tempo. È, quindi, possibile identificare quattro momenti significativi che hanno portato a definire la disciplina oggi in vigore. Quest'ultima, in altri termini, rappresenta l'apporto di un lungo percorso evolutivo, nel quale si sono susseguite impostazioni sistematiche assai diverse.

Gli interventi legislativi evidenziano una specialità della materia tributaria rispetto alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative. Da un'originaria concezione risarcitoria prevista per le sanzioni amministrative, si introduce una disciplina ispirata a criteri di tipo penalistico, che trova applicazione in ambito fiscale solo successivamente agli interventi di riforma del 1997. Infatti, nonostante la presenza di una normazione generale concernente le sanzioni amministrative (L. 689/1981), il legislatore ha percepito la necessità di regolamentare autonomamente la materia fiscale. Questa decisione coinvolge non solo le sanzioni amministrative ma anche il procedimento amministrativo e il diritto di accesso ai

documenti (L. 241/1990) il cui schema generale di riferimento non trova applicazione in materia fiscale.

È presente una peculiarità della dimensione tributaria voluta dal legislatore stesso che ha introdotto una specifica disciplina sanzionatoria amministrativa in ambito tributario i cui principi generali rispecchiano quelli previsti dalla L. 689/81 e sono presenti istituti originali legati alla specialità della materia fiscale.

Con il presente capitolo, s'intende offrire al lettore un esame delle connotazioni sistematiche che si sono venute succedendo. Nello specifico, verrà analizzata l'esperienza applicativa della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la disciplina intermedia che ha introdotto nel corso degli anni '70 dei microsistemi sanzionatori, e infine, si analizzerà la disciplina introdotta nel 1997 per la quale si esamineranno i principi, in quanto caratterizzano ancora oggi il nostro sistema sanzionatorio tributario. Infine, si evidenzieranno le novità introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 volto a revisionare il sistema sanzionatorio in materia tributaria in attuazione dei principi cardine di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti.

1. Il sistema delle sanzioni tributarie, tra dimensione amministrativa e dimensione penale

In termini generali, la sanzione rappresenta la conseguenza derivante dal mancato rispetto di una regola contenuta nell'ordinamento giuridico le quali sono volte ad evitare che un interesse generale venga danneggiato. Nel diritto sanzionatorio, si definisce "illecito" un comportamento contrario alle norme contenute nell'ordinamento giuridico; l'autore dell'illecito pone in essere una condotta considerata antiggiuridica e deve confrontarsi con una reazione avversa dell'ordinamento giuridico finalizzata a garantire una funzione riconosciuta e tutelata dall'ordinamento stesso.¹

All'interno della categoria dell'illecito giuridico, quale fattispecie generale, è possibile identificare diverse categorie a cui corrisponde un diverso trattamento sanzionatorio. Possiamo quindi individuare tre diverse tipologie di sanzioni:

- Sanzioni penali: vengono irrogate nel momento in cui una condotta individuata nella disposizione sanzionatoria, determina la violazione di una norma penale;

¹ Per la dottrina più recente, "illiceità" e "antigiuridicità" quali concetti riferiti ad un comportamento presentano delle diversità: vi è un rapporto *species a genus* perché il secondo concetto include situazioni troppo diverse tra loro. [CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IX Edizione, Milano: Ipsoa, 2015, pp. 2253-2255.]

- Sanzioni amministrative: hanno una funzione afflittiva e intimidatoria in seguito alla violazione di un precetto giuridico previsto dall'ordinamento;
- Sanzioni civili: vengono irrogate per tutelare un interesse privato e hanno una finalità risarcitoria.

Nella disciplina tributaria sono previste numerose sanzioni al fine di favorire il rispetto degli obblighi tributari² posti a carico dei soggetti passivi o di terzi³ e per prevenire e reprimere le violazioni. Va evidenziato che, per “violazione” si intende una situazione in cui il soggetto passivo non osserva il precetto contenuto nella disposizione fiscale ossia adotta dei comportamenti antigiuridici.⁴

La violazione di una disposizione fiscale genera un illecito fiscale, avente natura amministrativa o penale. Appartengono alla categoria degli illeciti amministrativi le violazioni di norme tributarie per le quali il legislatore ricollega l'applicazione di una sanzione amministrativa. Al contrario, nell'illecito penale vengono violate delle disposizioni che costituiscono delitti o contravvenzioni le cui pene applicabili sono disciplinate dall'art. 17 c.p.⁵ La distinzione tra illeciti amministrativi e illeciti penali è legata alla tipologia di sanzione comminata dalla legge, in quanto nel nostro sistema sono presenti sanzioni di natura amministrativa e, nei casi più gravi, di natura penale. Tra la tipologia di sanzione e la tipologia di illecito è presente un rapporto di reciprocità; il nostro ordinamento adotta, quindi, un criterio nominalistico anche per i reati fiscali.⁶

La disciplina generale in materia di sanzioni tributarie di carattere amministrativo è contenuta nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 intitolato «*disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*». Con questa normativa, il legislatore ha apportato una notevole modifica all'orientamento precedente disciplinato dalla legge 7

² Gli obblighi imposti dalla legge tributaria possono essere sia obblighi di fare, sia obblighi di non fare. Se l'obbligo non viene rispettato, si fa riferimento, nel primo caso, ad un comportamento omissivo e nel secondo ad un comportamento commissivo. In entrambe le situazioni, si realizza un illecito giuridico sanzionato. [GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Torino: G. Giappichelli, 2013, pp. 3-5.]

³ L'obbligazione tributaria può essere a carico di soggetti terzi diversi dal soggetto passivo. È il caso dei sostituti d'imposta.

⁴ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, Padova: Cedam, 2013, pp. 393-395.

⁵ La distinzione tra delitti e contravvenzioni è stabilita dall'art. 39 c.p. secondo cui «*i reati si distinguono in delitti e contravvenzioni, secondo la diversa specie delle pene per essi rispettivamente stabilite da questo codice*». L'art. 17 c.p. chiarisce che le principali pene previste per i delitti sono la multa e la reclusione mentre le pene principali in caso di contravvenzioni sono rappresentate dall'arresto e dall'ammenda. [FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, IV edizione riveduta, Padova: Cedam, 2012, pp. 334-335.]

⁶ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit.

gennaio 1929, n. 4; nel dettaglio, per le sanzioni amministrative tributarie è stato adottato un armonico sistema di principi generali⁷ e si è abbandonata la logica risarcitoria della sanzione prediligendo, invece, una concezione punitiva che si conforma alle norme del diritto penale.⁸

La disciplina oggi vigente sancisce che le sanzioni amministrative tributarie applicate nel nostro ordinamento sono la sanzione pecuniaria e le sanzioni accessorie; il dualismo tra pena pecuniaria e soprattassa introdotto dalla L. 4/1929 è stato definitivamente estinto. La presenza delle due tipologie di sanzioni amministrative sopracitate è confermata dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. 472/1997, il quale dispone che «*le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie*». Quest'ultime vengono definite all'art. 21 del decreto e sono rappresentate da fattispecie di interdizione e sospensione dall'esercizio di attività.

La sanzione pecuniaria, invece, consiste nel pagamento di una somma di denaro e può avere un ammontare fisso, un ammontare variabile compreso tra un minimo e un massimo o un ammontare pari ad una frazione del tributo a cui si riferisce la violazione; inoltre, la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.⁹ La sanzione pecuniaria è un'entrata pubblica diversa dalle entrate tributarie perché il presupposto non è la realizzazione di un fatto economico ma il compimento di un illecito; il titolo giuridico è diverso.¹⁰

Prima di ripercorrere l'evoluzione della disciplina sanzionatoria in materia tributaria, è utile analizzare gli elementi tipici che caratterizzano le sanzioni amministrative tributarie e che le distinguono dalle sanzioni penal-tributarie.

Prima di tutto le sanzioni amministrative sono irrogate da parte di organi dello Stato appartenenti alla Pubblica Amministrazione; sono, quindi, sanzioni inflitte dall'Amministrazione Finanziaria che è lo stesso soggetto che contesta l'evasione. Le sanzioni penali, invece, sono irrogate dall'Autorità giudiziaria a seguito di un processo giurisdizionale penale.

⁷ La disciplina del D.Lgs. 472/1997 è stata recentemente innovata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158, il quale ha riformato il sistema sanzionatorio amministrativo secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità. Le modifiche non hanno inciso in maniera rilevante sui principi cardine del sistema che restano quelli originari introdotti nel 1997. [LIBURDI D., RANOCCHI G. P., *I principi generali di applicazione delle sanzioni*, in AA.VV. *Sanzioni tributarie 2016. Il Fisco*, I Edizione, febbraio 2016, pp. 7-10.]

⁸ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, a cura di Gaffuri e Scippi. Milano, 2009, p. 397; FALSITTA, G. *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 334-337.

⁹ L'art. 2, comma 3, D.Lgs. 472/1997 statuisce che «*la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi*».

¹⁰ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 1-27.

Un altro aspetto importante riguarda il caso in cui l'illecito sia imputabile a più soggetti. Nel caso di illecito penale la situazione appare agevole giacché si applicano le norme sul concorso di persone contenute nel codice penale.¹¹ La situazione è, invece, più intricata nel caso di un illecito amministrativo, a causa di modifiche normative che si sono succedute nel tempo. Prima del D.Lgs. 472/1997, era presente una responsabilità solidale tra i soggetti cui era ascrivibile la violazione;¹² si tratta di una responsabilità venuta meno grazie al D.Lgs. 472/1997 il quale dispone che in caso di concorso di persone in una violazione, a ciascuna di esse si applica, in termini generali, la sanzione prevista data la violazione commessa.

Infine, un'ulteriore caratteristica distintiva delle sanzioni amministrative rispetto quelle penali riguardava la trasmissibilità agli eredi della sanzione stessa. Mentre per il codice penale, la morte del *reo* è un'evenienza di estinzione del reato,¹³ nelle sanzioni amministrative, invece, la disciplina era completamente opposta fino alla riforma del 1997. Infatti, la L. 4/1929 contemplava la sopravvivenza della sanzione amministrativa in seguito alla morte dell'autore dell'illecito e, in determinate circostanze, poteva essere oggetto di vicende traslative; la trasmissibilità della sanzione riguardava sicuramente la soprattassa mentre vi erano dei dubbi sulla pena pecuniaria. Con il D.Lgs. 472/1997 si è introdotto il principio di intrasmissibilità agli eredi per la sanzione pecuniaria; la decisione assunta dal legislatore era comunque già stata asserita dalla giurisprudenza¹⁴ prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 472/1997.¹⁵

2. L'evoluzione della disciplina sanzionatoria tributaria

L'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario italiano può essere suddivisa in diversi momenti storici, durante i quali sono state introdotte delle disposizioni con principi che ancora oggi mantengono la loro validità.

¹¹ Si applica l'art. 110 c.p., il quale stabilisce che «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti». In termini generali, tale norma ci dice che la stessa pena potrà essere irrogata tante volte quanti sono i concorrenti nello stesso reato. [FIANDANCA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, VI edizione, Bologna: Zanichelli Editore S.p.A., 2010, pp. 492-498.]

¹² L'art. 11 della L. 4/1929 stabiliva che «se la violazione della norma delle leggi finanziarie, per la quale sia stabilita la pena pecuniaria o la soprattassa, sia imputabile a più persone, queste sono tenute in solido al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa».

¹³ Sul tema si analizzi quando disposto dagli artt. 150 e 171 c.p.

¹⁴ Cass. civ., sez. I, 4 dicembre 1996, n. 10823, in *Rass. trib.*, 1997, 703, con nota di Pisani.

¹⁵ LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2, marzo-aprile 1998, p. 328; FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 335-336; DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., p. 396.

Al fine di comprendere al meglio l'origine dei principi generali peculiari dell'attuale sistema delle sanzioni amministrative tributarie, è tuttavia opportuno procedere ad una disamina dei principali interventi di riforma intervenuti nel corso degli anni.

Le modifiche introdotte da ciascun intervento del legislatore hanno portato ad un sistema incentrato sull'afflittività e sulla personalità della sanzione tributaria. Esaminiamo, quindi, gli interventi legislativi intercorsi dal 1929 ad oggi e le principali caratteristiche di ciascuno di essi.

2.1 La legge 7 gennaio 1929, n. 4

Il tema delle sanzioni amministrative tributarie è stato per lungo tempo, circa settanta anni, disciplinato dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, contenente «*le norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*».¹⁶ La L. 4/1929 consisteva nella prima legge organica disciplinante il sistema sanzionatorio in materia tributaria, emanata per rispondere alla nostra legislazione dell'epoca che lamentava una grave lacuna normativa.

La legge di cui si discute nacque in seguito ad un progetto di legge, contenente «*le disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato*», presentato alla Camera il 22 novembre 1928 dall'allora Ministro delle finanze Mosconi Antonio. Le precedenti norme contenute nel R.D. 25 marzo 1923, n.796, completato successivamente dal D.M. 20 giugno 1923, n. 12263 e dalla circolare riservata 2 agosto 1923, n. 1620, evidenziavano una disciplina confusa e frammentata perché si discuteva addirittura sulla natura delle singole sanzioni tributarie; si rilevava una evidente assenza del principio di certezza del diritto.¹⁷

Infatti, il regio decreto sopraccitato conferiva la competenza «*a riconoscere la esistenza delle trasgressioni alle disposizioni tributarie e, in genere, a qualsiasi legge o decreto interessanti i tributi dello Stato ed a stabilirne le penalità con decreto motivato*» all'Intendenza di Finanza.¹⁸ Questa assegnazione di competenza e un linguaggio legislativo confuso portarono a numerosi problemi ed eccessi di potere, perché non era chiara la distinzione tra sanzioni civili, sanzioni amministrative e sanzioni riguardanti un comportamento contrario all'ordine

¹⁶ La legge n. 4 del 1929 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 14 gennaio 1929, n. 11.

¹⁷ FAVA C., *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano: Giuffrè, 2006, p. 21.

¹⁸ Per Intendenza di Finanza si intende un organo locale dell'Amministrazione Finanziaria istituito nel 1869 con il compito di vigilare sulle pubbliche entrate e provvedere alla riscossione di tributi o altri proventi, di amministrare i beni patrimoniali immobili dello Stato e tutelare i beni del demanio pubblico. Aveva sede in ogni capoluogo di provincia con competenza estesa a tutto il territorio. Nel quadro del processo di ristrutturazione dell'Amministrazione Finanziaria iniziato con la L. 29 ottobre 1991, n. 358, le competenze di tale organo sono state devolute alle Direzioni regionali delle Entrate. [Enciclopedia Giuridica on-line Treccani.]

pubblico. Di fronte a tale incertezza, il Governo presentò un disegno di legge che considerava la convertibilità di tutte le pene pecuniarie erogate con decreto penale dall'Intendenza di Finanza in pene restrittive della libertà personale.¹⁹ La discussione del disegno di legge fu più volte oggetto di rinvii e nel luglio del 1928 venne ritirato e si istituì una Commissione di studio che ritenne necessaria una revisione della disciplina fiscale al fine di generare chiarezza e attribuire univocità al linguaggio utilizzato. Sulla base dall'attiva svolta dalla Commissione, venne redatto il disegno di legge che divenne poi la L. 7 gennaio 1929, n. 4.²⁰

La L. 4/1929 era considerata una legge generale di settore, coordinata, come ricordato dalla dottrina,²¹ con la disciplina contenuta nel codice penale e nel codice di procedura penale vigente in quel periodo;²² era una legge composta da 63 articoli suddivisi in titoli: nel primo titolo erano contenute le disposizioni relative alla repressione delle violazioni delle disposizioni incluse nelle leggi finanziarie; nel secondo titolo erano contenute le norme di procedura e, infine, nel terzo titolo erano contenute le disposizioni finali e transitorie.²³

Come scriveva Spinelli G. (1954), la legge del 1929 «*integra nel campo tributario, le disposizioni generali contenute nel codice penale, ed in misura più limitata quelle del codice di procedura penale, ma a sua volta è integrata per tutti gli istituti che i codici contemplano, e che la legge particolare non può ripetere*».²⁴

Con la legge del '29 sono stati previsti diversi modelli sanzionatori per la repressione dell'illecito fiscale; si è quindi attuata una scelta importante, dalla quale il sistema tributario non si è più discostato. Si definisce *summa divisio* l'impostazione adottata dal legislatore, la quale prevedeva una scissione tra violazioni che davano luogo a reati e violazioni che generavano obbligazioni di carattere civile.

¹⁹ Nello specifico, il disegno di legge stabiliva che «*Le pene pecuniarie inflitte dall'intendente di finanza in base al R.D. 25 marzo 1923, n. 796, avendo carattere penale, sono suscettive di essere convertite in pena restrittiva della libertà personale, a norma della legge ordinaria, quando sia accertata la insolvibilità del condannato*». [MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, 373.]

²⁰ Idem, *Ibidem*.

²¹ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., p. 397.

²² Per favorire il coordinamento con il codice penale (R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398) e il codice di procedura penale (R.D. 19 ottobre 1930, n. 1399), la legge entrò in vigore dopo una lunga *vacatio legis* e nello specifico, il 1 luglio 1931. [SANTO GALLO S., *La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni*, in Tribuna Finanziaria, 2009, 3, p. 62.]

²³ Le disposizioni contenute nel primo titolo erano disposizioni di diritto sostanziale riguardanti l'efficacia della legge nel tempo, la distinzione tra reati e illeciti non penali, le responsabilità particolari e le cause di estinzione degli illeciti tributari. Nel secondo titolo erano inserite le norme di procedura, distinte in norme generali, norme riguardanti la polizia tributaria e norme concernenti l'applicazione della pena pecuniaria e la procedura per l'oblazione. [MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, cit.]

²⁴ SPINELLI G., *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto*, Milano: Giuffrè, 1954, p. 55 in GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie* cit. p. 13.

Le violazioni che davano luogo a reati erano sanzionate con le pene previste dal codice penale (arresto e ammenda) mentre le obbligazioni a carattere civile erano sanzionate con una pena pecuniaria irrogata dall'Intendenza di Finanza e con il pagamento di una soprattassa. La distinzione tra illeciti penali ed illeciti amministrativi derivava dal *nomen iuris* impiegato per indicare le diverse tipologie di sanzioni; è un criterio nominalistico.²⁵

Il sistema introdotto dalla legge del 1929 si ispirava al principio risarcitorio; la finalità della sanzione era il conseguimento di un ristoro per l'Erario che aveva subito un danno a causa delle condotte formanti l'evasione d'imposta o l'inosservanza di obblighi formali. La conseguenza di tale impostazione era legata al fatto che non veniva attribuita nessuna rilevanza all'elemento soggettivo nella determinazione della sanzione: la sanzione era, infatti, considerata una forma di risarcimento ed era commisurata all'entità del danno e non alla gravità dell'infrazione. Non si voleva l'afflizione, l'intimidazione del colpevole ma si eliminavano solamente le conseguenze che l'illecito aveva generato sul patrimonio dell'Erario.²⁶ A conferma di ciò, è utile evidenziare che la L. 4/1929 prevedeva, prima di tutto, una contrapposizione tra le sanzioni penali e le sanzioni amministrative. Con riferimento alle sole sanzioni amministrative, vi era una distinzione tra la pena pecuniaria e la soprattassa. La pena pecuniaria era volta a punire la condotta illecita e quindi l'ammontare era compreso tra un minimo e un massimo mentre la soprattassa rappresentava un risarcimento verso l'Erario per il mancato pagamento del tributo ed era determinata dalla legge in misura fissa.²⁷ Da questa distinzione risultava evidente il carattere risarcitorio della soprattassa (art. 5, L. 4/1929) ma era anche chiaro che non si voleva mirare all'afflizione e alla mortificazione con la pena pecuniaria. Nello specifico, questo risultava evidente nel principio "*societas delinquere non potest*" che non veniva applicato alle sanzioni fiscali non penali e, quindi, la pena pecuniaria e l'eventuale soprattassa venivano irrogate anche alla società che aveva commesso l'illecito.²⁸

La disciplina sanzionatoria della L. 4/1929 si configurava come un sistema di norme dotato di propria autonomia, non riconducibile al sistema penale ordinario; infatti, anche se erano espressamente richiamate le regole del codice penale, le disposizioni contenute nella legge

²⁵ Si tratta di un aspetto disciplinato nell'art. 2, il quale stabiliva che «*costituisce delitto o contravvenzione la violazione di una norma contenuta nelle leggi finanziarie, per la quale è stabilita una delle pene previste dal codice penale per i delitti o, rispettivamente, per le contravvenzioni*». Prima di tale disposizione il principio di certezza del diritto risultava compromesso in quanto si discuteva sulla natura stessa delle sanzioni tributarie. [POLLARI N., FORTUNATO L., *Elementi di diritto repressivo tributario*, II edizione, Roma: Laurus Robuffo, 2013.]

²⁶ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 336-337.

²⁷ SCAFATI I., (a cura di), *Reati tributari e doganali. Sanzioni e procedimenti*, Milano: Giuffrè, 2013, pp. 6-8.

²⁸ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit.

suddetta mostravano una loro peculiarità, adatta agli interessi del diritto tributario. Non era presente poi uno schema univoco tra le sanzioni penali e le sanzioni amministrative, venendo richiamato il principio della alternatività (o di reciproca esclusione)²⁹ per la pena pecuniaria e quello della cumulatività³⁰ per la soprattassa.³¹

Inoltre, un principio importante caratterizzante il sistema sanzionatorio dal 1929 era disciplinato all'art. 20, cioè il principio di "ultrattività" della disposizione sanzionatoria tributaria. In questa sede possiamo limitarci a citare la proposizione normativa in oggetto la quale statuisce che le disposizioni sanzionatorie tributarie *«si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione»*, rinviando per una più approfondita disamina alla seconda parte dell'elaborato.

2.2 Gli interventi del legislatore fino all'emanazione del D.Lgs. n. 472 del 1997

La L. 7 gennaio 1929, n. 4 ha disciplinato il tema delle sanzioni tributarie fino a quando la riforma del 1971-1973 ne rappresentò un'opportunità di revisione e modifica, necessarie in quanto si era venuto a generare un quadro normativo progressivamente più confuso e disorganizzato e il contesto di riferimento era mutato anche in seguito all'introduzione dei principi costituzionali.³²

Tra i fattori che contribuirono alla crisi del sistema legislativo della L. 4/1929 vi è, prima di tutto, il mancato rispetto di alcuni elementi su cui la legge stessa poggiava le proprie basi. Uno di questi era rappresentato dal principio di fissità disciplinato negli artt. 1 e 23.³³ Suddetti articoli prevedevano che le norme sanzionatorie contenute nella L. 4/1929 non potessero essere successivamente abrogate o modificate da leggi posteriori; l'abrogazione o la modifica non era completamente vietata ma per poter essere realizzata necessitava di una dichiarazione

²⁹ Le pene pecuniarie erano alternative alle sanzioni penali, come previsto dall' art. 3 L. 4/1929: *«le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorga, per il trasgressore, l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato»*.

³⁰ La soprattassa era una sanzione aggiuntiva sia rispetto alle sanzioni penali, sia rispetto alle pene pecuniarie (art. 5, L. 4/1929).

³¹ BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino: Utet, 2008.

³² FANTOZZI A., *Diritto tributario*, IV edizione, Torino: Utet, 2012, p. 911.

³³ L'art. 1 stabiliva che *«la presente legge stabilisce le disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato»*. L'art. 23, invece disponeva che *«il giudice non può dichiarare, per effetto della disposizione del capoverso dell'art. 1, l'inapplicabilità di norme penali contenute in leggi concernenti i singoli tributi, se prima non abbia promosso la decisione della Corte di cassazione. A tal uopo dispone con ordinanza, anche di ufficio, la sospensione del procedimento e la trasmissione degli atti alla Corte medesima. Questa delibera a Sezioni unite e la sentenza costituisce giudicato irrevocabile sul punto da essa deciso. Copia della sentenza è comunicata, a cura del Procuratore generale, al Ministro per la giustizia»*.

espressa del legislatore e di uno specifico riferimento alla disposizione modificata o abrogata. L'applicazione del principio di fissità era, però, stata difficile sin dalla sua entrata in vigore e nel corso degli anni successivi a causa dei numerosi ostacoli incontrati; nonostante ciò era un ottimo principio volto ad assicurare continuità ed uniformità al sistema. Con la riforma tributaria del 1971-1973, ci si attendeva un orientamento del legislatore volto ad eliminare i fattori ostacolanti in modo da renderne più agevole l'applicazione. Invece, il legislatore optò per una soluzione diametralmente opposta, derogando la fissità con le singole leggi d'imposta. Era dunque necessario rivedere la disciplina del 1929 e determinante per risolvere i problemi sopraindicati fu la riforma realizzata tra il 1971 e il 1973. Fu una riforma che vide progressivamente diminuire la rilevanza applicativa della legge antecedente e inoltre, può essere definita come il primo tentativo di modifica della disciplina generale delle sanzioni perché negli anni precedenti non aveva subito mutamenti.

Nell'intervento di riforma, l'attività svolta dal legislatore non fu indirizzata ad un adeguamento della disciplina delle sanzioni ai sopravvenuti principi costituzionali, alle modifiche concernenti la struttura dell'ordinamento tributario e al numero di tributi presenti. Questo orientamento fu evidente sin dalla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, considerata da più voci "in bianco" in quanto si tradusse in una delega generica come segnalato anche dalla Corte Costituzionale. Essa, infatti, non si occupò di riordinare in modo generale la disciplina delle sanzioni ma era una delega limitata a *«prevedere il perfezionamento del sistema delle sanzioni amministrative e quindi anche detentive non superiori nel massimo a cinque anni di reclusione per i fatti più gravi e la migliore commisurazione di esse all'effettiva entità soggettiva e oggettiva delle violazioni»*.³⁴

Con la riforma di cui si discute, vennero introdotte delle analitiche previsioni sanzionatorie amministrative per le violazioni concernenti i singoli tributi all'interno delle discipline dei tributi stessi. Questi interventi normativi crearono una confusione concettuale generando una sovrapposizione tra la funzione dell'accertamento e irrogazione della sanzione: si trattava di due funzioni svolte entrambe al termine dell'attività di controllo e l'irrogazione della sanzione era legata all'attività di accertamento e dipendeva dall'esito di quest'ultima. Infatti, la competenza all'irrogazione della sanzione pecuniaria e della soprattassa era stata attribuita, con la riforma, agli uffici amministrativi e non più all'Intendenza di Finanza; quest'ultimo si occupava solamente dell'irrogazione delle sanzioni relative a violazioni aventi ad oggetto tributi minori.

³⁴ MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, cit. p. 391.

La riforma non portò all'emanazione di una nuova legge generale sulle sanzioni tributarie e non innovò i testi precedenti; non fu, quindi, una riforma generale del sistema sanzionatorio tributario ma portò ad adottare, all'interno delle singole leggi d'imposta, soluzioni normative prive di un collegamento reciproco:³⁵ si crearono così dei microsistemi sanzionatori, ciascuno con caratteristiche proprie della disciplina sostanziale e procedimentale del tributo a cui si riferivano.³⁶

Un altro aspetto riprovevole in termini di sistematicità e di equità dei singoli decreti delegati volti ad attuare la legge delega, è rappresentato dalla funzione attribuita alla soprattassa. Quest'ultima, infatti, perse la sua funzione risarcitoria assumendo la veste di sanzione amministrativa autonomamente irrogabile con finalità afflittiva e alternativa alla pena pecuniaria.³⁷

L'intervento normativo venne criticato anche da Falsitta G. (1973)³⁸ secondo cui *«l'impressione che si ricava dalla lettura dei vari articoli relativi alle sanzioni amministrative finanziarie è che, al momento della redazione delle norme medesime, siano sfuggiti alla memoria del legislatore delegato i frutti dell'esperienza, perché le soluzioni offerte tendono a ricalcare pedissequamente perfino nella formulazione letterale, norme ed istituti già sperimentati senza successo o con scarsissimo successo nella normazione anteriore»*.

Una modifica del sistema sanzionatorio sembrava potesse avvenire con l'approvazione della legge 24 novembre 1981, n. 689, che introduceva una legge generale sulle sanzioni amministrative. È il primo intervento del legislatore volto a dare una sistemazione al diritto punitivo amministrativo riconoscendo un quadro di riferimento di tipo penalistico. Sin da subito sorsero dei problemi di raccordo e di coordinamento con la disciplina contenuta nella L. 4/1929, per il fatto che era una legge ormai obsoleta e in parte abrogata da numerosi intereventi normativi avvenuti negli anni successivi alla sua introduzione. Inoltre, era necessaria una scelta normativa volta ad identificare i principi di riferimento, evidenziando la prevalenza di una concezione risarcitoria delle sanzioni amministrative, come previsto nella L. 4/1929 oppure afflittiva, come previsto, invece, dalla L. 689/1981. Sin dall'introduzione della disciplina generale delle sanzioni amministrative, la dottrina chiese che alcune delle norme di questa legge e i principi desumibili dai primi dodici articoli venissero estesi e fossero applicabili anche alle sanzioni amministrative in ambito tributario. Su tale posizione si

³⁵ CINQUEMANI L., *L'attività sanzionatoria dell'amministrazione finanziaria*. Milano: Giuffrè, 2008, pp. 3-15.

³⁶ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., pp. 389-406.

³⁷ Cass. civ., SS. UU., 6 maggio 1993, n. 5246, in Giust. civ. Mass. 1993, 821.

³⁸ FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova: Cedam, 1973, pp. 450-451.

pronunciò la Corte di Cassazione a sezioni unite escludendo la possibilità di estensione della L. 689/1981 in tema di sanzioni amministrative tributarie.³⁹

I problemi di coordinamento e l'inapplicabilità della disciplina generale delle sanzioni amministrative al settore tributario confermata dalla Suprema Corte, evidenziarono come fosse necessario un intervento del legislatore volto ad aggiornare o sostituire la L. 4/1929 rendendola più adeguata ai tempi e tenendo conto delle modifiche intercorse negli anni. Tale dilemma venne evidenziato da Batistoni Ferrara F. (1997),⁴⁰ secondo cui si era «*venuta gradatamente oscurando il suo nitido disegno sia in conseguenza dell'alluvionale e assai spesso disordinata produzione legislativa sanzionatoria, sia in conseguenza del mutato assetto sostanziale del nostro sistema normativo*».

Nel 1978 la Commissione di studio per la revisione delle procedure e per la riforma delle strutture centrali e periferiche dell'Amministrazione Finanziaria avanzò una proposta di revisione della L. 4/1929 ma venne accantonata in quanto le disposizioni in essa contenute non superarono un attento esame analitico.⁴¹ Con la proposta di legge 30 marzo 1995, n. 2339, si provò nuovamente a modificare la legge del '29; nello specifico, la proposta intendeva accantonare completamente la legge riguardante le norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie e voleva introdurre una disciplina "penalistica" della pena pecuniaria, che manteneva il suo ruolo centrale nel diritto tributario, mentre veniva completamente eliminata la soprattassa. Inoltre, la proposta voleva anche revisionare quasi tutto il sistema tributario. Alla fine anche tale suggerimento di modifica, però, venne accantonato.

La reale soluzione ai problemi di coordinamento con la L. 4/1929 e all'inapplicabilità della disciplina generale delle sanzioni amministrative introdotta dalla L. 689/1981 venne attuato nel 1996. In tale periodo, infatti, il Governo elaborò una delega⁴² volta a definire la nuova disciplina generale in materia di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie e la revisione delle sanzioni riferite alle singole leggi d'imposta.⁴³

³⁹ Cass. civ., SS. UU., 8 gennaio 1993, n. 125, in Giust. civ. mass. 1993, 21.

⁴⁰ BATISTONI FERRARA F., *La riforma del sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in Riv. Della Guardia di Finanza, 1997, 4, pp. 1429 e ss.

⁴¹ Per approfondire le difficoltà incontrate nell'esame delle disposizioni della proposta di riforma della L. 4/1929 si veda: GIULIANI G., *Revisione della legge 7 gennaio 1929, n. 4*, in Boll. Trib., 45, 1978, p. 887.

⁴² L. 23 dicembre 1996, n. 662.

⁴³ GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, cit. pp. 16-17.

2.3 Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

L'art. 3, comma 133, della legge delega 26 dicembre 1996 n. 662 portò all'emanazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, intitolato «*disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*». Il D.Lgs. 472/1997 ha riformato intensamente il sistema normativo sanzionatorio tributario previgente, creando un quadro normativo di più semplice comprensione.⁴⁴

L'intervento legislativo fu accolto positivamente dalle forze politiche dell'epoca perché era ormai evidente l'inadeguatezza della L. 4/1929, la necessità di allineare il sistema delle sanzioni amministrative tributarie al sistema generale delle sanzioni, l'urgenza di rivedere alcuni principi e infine, vi era il bisogno di porre rimedio all'intervento di riforma degli anni '70.⁴⁵ Nello specifico, il sistema precedente basato su una logica risarcitoria viene sostituito da un modello completamente diverso in quanto il legislatore adottò una soluzione equivalente alle norme del codice penale, in modo tale da attribuire alla sanzione amministrativa un'affinità a quella penale. Nel sistema attualmente in vigore,⁴⁶ lo scopo della sanzione è quello di perseguire colui che ha commesso la violazione con finalità dissuasiva ed afflittiva e non più risarcitoria. Il legislatore ha, quindi, prediletto una concezione punitiva delle sanzioni amministrative in materia fiscale; allo stesso tempo, però, la disciplina della L. 689/1981 delle sanzioni amministrative non è stata afferrata nella sua interezza dal legislatore, il quale ha implementato una serie di modifiche legate alla specialità del diritto tributario, oltre alla previsione di istituti originali.⁴⁷

Le disposizioni contenute nel D.Lgs. 472/1997 costituiscono una disciplina autonoma: questo significa che i principi generali delle sanzioni amministrative tributarie rispecchiano quelli previsti dalla L. 689/81, ma non siamo di fronte ad una legge speciale rispetto alla disciplina generale delle sanzioni amministrative. Questo è confermato dal fatto che, in caso di lacune della disciplina sanzionatoria in materia tributaria, si potrà far riferimento sia alla legge

⁴⁴ La L. 23 dicembre 1996, n. 662, portò all'emanazione anche del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, intitolato «*revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti*» e del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, riguardante «*riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*». Questi due decreti non saranno oggetto di analisi nell'elaborato, dal momento che mi limiterò ad analizzare le disposizioni generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, senza entrare troppo nel dettaglio in termini di imposte dirette e indirette.

⁴⁵ TESAURO F., *Una riforma a doppia velocità*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 3 ottobre 1997, n. 270, p. 21.

⁴⁶ Nonostante la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo posta in essere con il D.Lgs. 158/2015, i principi generali del sistema sanzionatorio tributario non penale sono rimasti invariati.

⁴⁷ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in *AA.VV. Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*; cit., p. 389.

generale sulle sanzioni amministrative, sia alla disciplina del codice penale; la seconda opzione appare essere quella preferibile in quanto il testo della L. 689/81 non è costituito da una maggiore completezza ed omogeneità rispetto alla disciplina tributaria.⁴⁸

Il legislatore definì, sin da subito, l'ambito di applicazione del D.Lgs. 472/1997, rilevando nell'art. 1 che il decreto di cui si discute «*stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*»; in questo modo il legislatore conferma la specialità⁴⁹ della disciplina sanzionatoria tributaria rispetto a quella generale contenuta nella L. 689/1981, non applicabile anche alla disciplina sanzionatoria fiscale. Allo stesso tempo, però, c'era anche chi sulla base del disposto dell'art. 12 della L. 689/1981⁵⁰ riteneva che le sanzioni amministrative in materia tributaria fossero una specie del più ampio *genus* delle sanzioni amministrative. Dalla lettura della norma, si evidenzia che la pena pecuniaria e la soprattassa potevano essere incluse nella definizione ma il silenzio iniziale del legislatore e la sua successiva decisione di regolamentare separatamente le sanzioni amministrative tributarie ha fatto venire meno quest'ultima interpretazione.⁵¹

Un primo aspetto importante del D.Lgs. 472/1997 consiste nella unificazione della soprattassa e della pena pecuniaria; l'art. 2, comma 1, dispone che «*le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie*». Tale disposizione evidenzia come non siano previste altre sanzioni principali rilevandone così la funzione afflittiva. L'accorpamento tra la soprattassa e la pena pecuniaria trova conferma nell'art. 26, comma 1, il quale stabilisce che «*il riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonché ad ogni altra sanzione amministrativa, ancorché diversamente denominata, contenuto nelle leggi vigenti, è sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria, di uguale importo*»; in questo modo viene confermata la semplificazione introdotta dal legislatore in una materia che fino a quel momento presentava molte complessità perché non era chiara la funzione e la natura della soprattassa e della sanzione pecuniaria e la soluzione da applicare ai problemi pratici che da

⁴⁸ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, XII edizione Torino: Utet, 2015, pp. 309-312.

⁴⁹ Quando si parla di specialità si fa riferimento al principio contenuto nell'art. 9, L. 689/81 il quale regola l'applicazione delle sanzioni amministrative e delle sanzioni penali, che si caratterizzano per un'omogeneità funzionale. Il principio dispone l'applicazione solo della sanzione speciale in presenza di un conflitto apparente tra le due norme per evitare che il *reo* sia punito due volte per la stessa violazione. [BORIA P., *Diritto tributario*, Torino: G. Giappichelli, 2016, pp. 556-557.]

⁵⁰ L'art. 12 della L. 689/1981 dispone che le disposizioni contenute nel capo I si osservano «*per tutte le violazioni per le quali è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro*».

⁵¹ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473*, Milano: Giuffrè, 2007, pp. 311-312.

esse provenivano.⁵² Con il decreto suddetto, si introduce il concetto di sanzione pecuniaria cioè l'obbligazione di pagare una somma di denaro all'ente impositore il cui ammontare, definito dalla legge, può essere fisso, come era in passato la sopratassa, o può essere variabile tra un limite minimo e un limite massimo (c.d. elasticità della sanzione pecuniaria), come era previsto per la pena pecuniaria.⁵³ Sempre l'art. 2, comma 3, D.Lgs. 472/1997 stabilisce che la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi. Si tratta di un'importante novità rispetto al sistema precedente nel quale, invece, gli interessi erano dovuti all'Amministrazione Finanziaria non solo sul tributo ma anche sulla sopratassa.⁵⁴

Per quanto riguarda la quantificazione della sanzione effettivamente irrogabile, si applica l'art. 7. Questa disposizione conferisce agli organi investiti della capacità di irrogare la sanzione un potere discrezionale analogo a quello attribuito al giudice penale dall'art. 133 c.p.; la sanzione irrogata deve, in ogni caso, tenere in considerazione la gravità della violazione. La gravità della violazione è definita osservando anche i precedenti fiscali del trasgressore e, come previsto sempre dall'art. 7, sono previste delle aggravanti per coloro che nei tre anni precedenti, hanno posto in essere *«un'altra violazione della stessa indole»* cioè *«una violazione delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità»*.

Un altro aspetto importante e centrale nella riforma è rappresentato dal principio di personalità contenuto all'art. 2, comma 2 secondo cui *«la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione»*. In questo modo, il legislatore ha voluto eliminare qualsiasi dubbio che potesse sorgere sulla natura afflittiva della disciplina sanzionatoria amministrativa in materia tributaria. Ha, quindi, rilievo la persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Come evidenziato da Del Federico L. (2000) *«nel nuovo sistema il contribuente risponde del tributo, il trasgressore della sanzione; talvolta questi due soggetti possono coincidere ma in genere (per le imprese, le società e gli enti) saranno differenziati, salva, per talune ipotesi, la responsabilità solidale del contribuente per il pagamento della sanzione»*.⁵⁵ Con questa impostazione, il legislatore ha spostato l'attenzione sulla persona fisica che ha commesso la violazione abbandonando

⁵² DE MITA E., *Le scorie fiscali di una buona riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 11 aprile 1997, n. 99, p. 21.

⁵³ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., p. 337.

⁵⁴ MARONGIU G., *A proposito di legittimità costituzionale degli interessi tributari di mora*, in *Giur. it.*, 1969, I, p. 6.

⁵⁵ DEL FEDERICO, L. *Il principio di personalità*, in AA.VV. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di Tabet G., Torino: G. Giappichelli, 2000, pp. 11-36.

così la rilevanza degli aspetti oggettivi della violazione quale impostazione della L. 4/1929 e della riforma fiscale degli anni 1971-1973.⁵⁶

In tema di principio di personalità un'importante innovazione, limitatamente alle persone giuridiche, è stata introdotta dall'art. 7 D.L. 30 settembre 2003, n. 269⁵⁷ il quale ha stabilito che «*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*». In questo modo, il legislatore ha voluto introdurre nel nostro ordinamento il principio della esclusiva riferibilità delle sanzioni amministrative relative alla violazione di norme tributarie alle società o enti con personalità giuridica.⁵⁸ Altri aspetti introdotti dal D.Lgs. 472/1997 strettamente legati al principio di personalità e che presentano dei legami con la disciplina penalistica sono rappresentati dal principio di imputabilità, di colpevolezza e dalle cause di non punibilità. Secondo il principio di imputabilità, contenuto nell'art. 4, non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento della commissione del fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere in base ai criteri indicati nel codice penale.⁵⁹ Il principio di colpevolezza è, invece, disciplinato all'art. 5 e stabilisce che nelle violazioni perseguite con sanzioni amministrative, il *reo* risponde del proprio comportamento oggettivamente antiggiuridico, cosciente e volontario, sia esso doloso o colposo; grava sul contribuente l'onere della prova dell'assenza di colpa. Infine, l'art. 6 elenca le cause di non punibilità riaffermando concetti tipici del diritto penale:⁶⁰ si tratta di un elenco che ha subito un ampliamento grazie alla L. 27 luglio 2000, n. 212, "Statuto dei diritti del contribuente".

Il D.Lgs. 472/1997 ha introdotto, poi, la previsione di intrasmissibilità dell'obbligo di pagamento della sanzione agli eredi (art. 8), in linea con il principio di personalità. Infine, in caso di concorso di più persone in una violazione (art. 9), il legislatore ha disposto che ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta; inoltre, l'art. 9, comma 2, si occupa del fenomeno della solidarietà passiva in caso di illecito omissivo stabilendo che la sanzione irrogata è unica e il pagamento eseguito da uno degli autori libera tutti gli altri, salvo poi l'esercizio del diritto di regresso.⁶¹

Il D.Lgs. 472/1997, all'art. 13 ha introdotto il ravvedimento operoso cioè un istituto a favore del contribuente che si accorge di avere commesso un errore e vuole porvi volontariamente rimedio. Con il ravvedimento vengono completamente eliminati gli effetti pregiudizievoli per

⁵⁶ LUPU R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie.*, cit.

⁵⁷ Convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

⁵⁸ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 346-347.

⁵⁹ Per i criteri indicati nel codice penale si considera l'art. 85 e ss. [Idem, *Ivi*, p. 339.]

⁶⁰ Si fa riferimento agli artt. 45 e 47 c.p.

⁶¹ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., pp. 396-397.

l'Erario, derivanti dal comportamento illecito. Il contribuente beneficia di una riduzione della sanzione amministrativa nei casi di spontanea regolarizzazione della propria posizione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria purché la violazione non sia già stata contestata o non siano già iniziate le attività di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza.⁶²

2.4 Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158

La legge 11 marzo 2014, n. 23 ha conferito al Governo una delega per la revisione del sistema sanzionatorio in materia tributaria al fine di dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza e per realizzare un sistema fiscale equo e trasparente.⁶³ Nello specifico, l'art. 8 della L. 23/2014 ha delegato il Governo alla revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, secondo i criteri di predeterminazione delle condotte e delle sanzioni e secondo il principio di proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dei comportamenti.

Nella riforma, il legislatore ha dato attuazione al principio di predeterminazione delle sanzioni nel rispetto dei principi costituzionali di legalità e di capacità contributiva intervenendo sulla proporzionalità della sanzione soprattutto con riferimento alle condotte idonee a trarre in errore l'Amministrazione Finanziaria o a rendere difficile l'attività di accertamento.⁶⁴ Con riferimento alle sanzioni amministrative, la delega era finalizzata alla loro revisione in modo tale da collegarle alla gravità dei comportamenti e quindi prevedendone una riduzione per le fattispecie meno gravi o l'applicazione di sanzioni amministrative anziché di sanzioni penali. Allo stesso tempo, però, in caso di violazioni ritenute molto pericolose per l'Erario, la sanzione risulterà maggiorata.

Il contenuto della legge delega è stato attuato con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 rubricato «*revisione del sistema sanzionatorio*»; il D.Lgs. 158/2015 con il Titolo I ha revisionato il sistema sanzionatorio penal-tributario modificando, quindi, il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, mentre con il Titolo II ha apportato delle modifiche al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472 riguardanti la disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo.⁶⁵

Le modifiche del sistema sanzionatorio penal-tributario sono entrate in vigore il 22 ottobre 2015 mentre, per le sanzioni amministrative la versione originaria del decreto prevedeva che

⁶² Nel ravvedimento il pagamento della sanzione ridotta deve essere contestuale alla regolarizzazione del pagamento del tributo e dei relativi interessi di mora computati al tasso legale. [BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 406-407.]

⁶³ Circolare 4 marzo 2016, n. 4/E.

⁶⁴ CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., pp. 2276-2278.

⁶⁵ Idem, *Ibidem*.

entrassero in vigore a decorrere dal 1 gennaio 2017. Sin da subito, erano stati sollevati dubbi e perplessità sul rinvio dell'entrata in vigore. Infatti, la riforma va inserita nell'ampio contesto dei principi generali e far decorrere le modifiche dal 2017 avrebbe causato dei problemi con riferimento al principio del *favor rei*, obbligando il contribuente che voleva ottenere l'applicazione di una sanzione più favorevole a tenere in vita la contestazione relativa alla sanzione stessa per evitarne la definitività, quale unico evento in grado di precludere l'applicazione della disciplina più favorevole.⁶⁶

Di fronte anche alle preoccupazioni sollevate da commentatori, professionisti ed esperti del diritto tributario,⁶⁷ il legislatore con la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità), all'art. 1, comma 133, ha disposto che le nuove disposizioni in tema di sanzioni amministrative si applicano a partire dal 1 gennaio 2016.

È necessario, prima di tutto, evidenziare che la riforma non incide in modo sostanziale sui principi peculiari del sistema sanzionatorio amministrativo, che quindi, restano quelli previsti dal D.Lgs. 472/1997 ed interviene su specifiche disposizioni comunque importanti.⁶⁸

Le novità introdotte della riforma, in sintesi, riguardano:⁶⁹

- I criteri di determinazione della sanzione (art. 7, D.Lgs. 472/1997);
- I responsabili delle sanzioni amministrative (art. 11, D.Lgs. 472/1997);
- Il concorso di violazioni e continuazione (art. 12, D.Lgs. 472/1997);
- Il ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997);
- La responsabilità per la cessione d'azienda (art. 14, D.Lgs. 472/1997);
- La sospensione dei rimborsi e la compensazione (art. 23, D.Lgs. 472/1997).

Con la riforma, il legislatore ha voluto assicurare *«una maggiore stabilità del quadro giuridico di riferimento, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla*

⁶⁶ CARINCI A., *Favor rei sulle sanzioni da sollecitare in contenzioso*, in *Quotidiano del Fisco*, n.1 del 2016.

⁶⁷ MOBILI M., PARENTE G., *Riforma delle sanzioni, favor rei a rischio*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 8 luglio 2015, p. 33; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI. *Osservazioni e proposte di modifica al decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio*. Roma, 27 luglio 2015; ASSONIME Circolare, *Sanzioni, contenzioso e riscossione: le osservazioni di Assonime* 3 agosto 2015, n. 25.

⁶⁸ LIBURDI D., RANOCCHI G. P., *I principi generali di applicazione delle sanzioni*, in AA. VV. *Sanzioni tributarie 2016*, cit., pp. 7-21.

⁶⁹ Per un'analisi più approfondita delle novità introdotte dal decreto 158/2015: IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, I Edizione, Milano: Ipsoa, 2015, pp. 128-140.

*rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo».*⁷⁰

3. I principi giuridici fondamentali alla base del vigente sistema sanzionatorio amministrativo tributario

È utile effettuare un breve *excursus* dei principi peculiari nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie. Un aspetto molto importante che si evince dalla lettura del decreto n. 472 del 1997 è la presenza di garanzie tipiche del diritto penale a tutela dell'autore della violazione. L'obiettivo del legislatore del decreto di cui si discute è stato quello di estendere in campo tributario le garanzie che caratterizzano le sanzioni penali.⁷¹

Nello specifico, si esamina il principio di legalità, il principio del *favor rei*, il principio di personalità, la colpevolezza e l'imputabilità, il concorso di persone e di violazioni. Il principio del *favor rei* verrà analizzato in tutte le sue particolarità nel capitolo successivo.

3.1 Il principio di legalità

Il principio di legalità è un principio importante nell'irrogazione delle sanzioni amministrative ed è contenuto all'art. 3, comma 1, D.Lgs. 472/1997, il quale dispone che «nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione». Secondo il principio suddetto, serve una legge o un atto avente forza di legge per comminare delle sanzioni in caso di illeciti amministrativi.⁷² Si tratta di un principio che è stato disposto in ambito tributario in linea con quanto previsto dall'art. 1 c.p., secondo cui «nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite» e trova la sua massima applicazione proprio in campo penale.

È un principio che si articola nelle seguenti espressioni: a) la sanzione deve essere prevista da una disposizione di rango legislativo (riserva di legge); b) tipizzazione dell'illecito; c) divieto di retroattività.

⁷⁰ Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183-bis. Schema del Decreto Legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio. Parere ai sensi degli articoli 1, comma 7, e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23; Trasmesso alla Presidenza del Senato il 9 settembre 2015. Disponibile su:

< <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/939344.pdf> > [Data di accesso: 1 aprile 2016.]

⁷¹ FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 2010, pp. 299-301.

⁷² Il principio di legalità può essere sintetizzato nell'espressione *nulla poena sine lege* secondo cui soltanto la legge o un atto normativo avente forza di legge possono definire le sanzioni da applicare, e nell'espressione *nullum crimen sine lege* secondo cui non è possibile punire un soggetto per un'azione se non è espressamente previsto dalla legge. [FIANDANCA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit., pp. 48-49.]

Il primo profilo è rappresentato dalla riserva di legge, la quale prevede il divieto di punire un determinato fatto in mancanza di una legge preesistente che lo ritenga un reato. Si tratta di una riserva di legge assoluta, dato che, in assenza di una copertura normativa, la violazione della norma fiscale non può essere sanzionata; qualora la legge non preveda nulla, in caso di inosservanza della norma, la sanzione non potrà essere comminata.⁷³ Si fa, quindi, riferimento sia alla legge in senso formale cioè all'atto normativo emanato dal Parlamento nel rispetto degli artt. 70-74 Cost., sia alla legge in senso sostanziale, cioè i decreti legge (art. 77, commi 2 e 3, Cost.) e i decreti legislativi delegati (artt. 76 e 77, comma 1, Cost.). Non è possibile che i fatti sanzionati siano previsti da un provvedimento di rango inferiore alla legge, a meno che la legge stessa non effettui un rinvio espresso ad atti normativi di rango inferiore per la determinazione di elementi che contribuiscono alla definizione del comportamento punito.⁷⁴

La *ratio* della riserva di legge è quella di far sì che le scelte politiche in materia di tassazione siano compiute dai rappresentanti del popolo con il procedimento legislativo; il legislatore ha, quindi, voluto garantire le libertà personali da possibili abusi da parte del potere esecutivo, soprattutto in campo penale. Infatti, è una regola che riprende il contenuto dell'art. 25, comma 2, Cost. il quale dispone che *«nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso»*.

Prima dell'introduzione del D.Lgs. 472/1997, l'estensione della riserva di legge imposta dall'art. 25 Cost. era sostenuta sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza. Per la dottrina, la riserva di legge di cui si discute si riferiva non solo alle sanzioni penali ma anche alle sanzioni amministrative con natura e funzione di "pena".⁷⁵ La posizione della dottrina venne poi confermata nel 1967 dalla Corte Costituzionale la quale stabilì che *«è necessario che sia la legge a configurare i fatti da punire»*.⁷⁶

Il secondo profilo del principio di legalità è rappresentato dalla tassatività delle previsioni normative sanzionatorie, secondo cui spetta alla legge prevedere il fatto sanzionabile e la sanzione da applicare. È un principio che completa il principio di legalità che altrimenti verrebbe rispettato solo nella forma ed eluso nella sostanza; secondo il principio di tassatività la fattispecie sanzionabile deve essere definita in modo chiaro e non può desumersi in modo

⁷³ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 395 - 396.

⁷⁴ FANELLI R. *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*. XIII Edizione, Milano: Ipsoa, 2016, pp. 46 - 47.

⁷⁵ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473*, cit., pp. 321 - 323.

⁷⁶ Corte cost., 3 luglio 1967, n. 78.

implicito da norme che riguardano fatti diversi. È, inoltre, presente il divieto di interpretazione analogica (*analogia legis e analogia iuris*)⁷⁷ secondo cui è vietato ampliare il contenuto della norma che prevede l'illecito perché altrimenti l'interprete si trasformerebbe in legislatore.⁷⁸

Il terzo ed ultimo profilo del principio di legalità è rappresentato dal divieto di retroattività, il quale dispone che nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Secondo questo principio, sia la norma che introduce nuove sanzioni sia la norma che rende più gravosa una sanzione già esistente non possono essere retroattive.⁷⁹ Si tratta di un principio in linea anche con quanto previsto dall'art. 1, L. 689/81 la quale statuisce che «nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati».⁸⁰

Il principio di legalità e la molteplicità di profili in esso contenuti e disciplinati dall'art. 3, comma 1, D.Lgs. 472 sono, quindi, fondamentali nel nostro dell'ordinamento giuridico e sono principi peculiari nell'applicazione delle sanzioni amministrative in materia tributaria.

3.2 Il principio del *favor rei* (rinvio)

Il principio del *favor rei*, oltre al campo penale, si applica anche in ambito tributario in caso di soppressione della norma punitiva e di successione di legge nel tempo che prevedono sanzioni diverse. È il principio secondo il quale si applica sempre la legge che risulta essere più favorevole al contribuente; esso è contenuto sia nell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 472/1997 il quale statuisce che «salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile» (c.d. *abolitio criminis*), e «se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il

⁷⁷ Per *analogia legis* si intende il procedimento con il quale, in assenza di una disposizione specifica, si applica quella di casi simili o materie analoghe; in questo modo l'interprete ricava una regola più ampia applicabile anche i casi non espressamente previsti. Per *analogia iuris*, si intende l'applicazione dei principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato al fine di ricavare la regola da applicare al caso specifico. [FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 98-114.]

⁷⁸ Cass. pen., SS. UU., 15 giugno 1984, n. 5655.

⁷⁹ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., pp. 46-47.

⁸⁰ Si tratta di una previsione coerente con quanto previsto nel codice penale all'art. 2 secondo cui «nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato». A conferma di ciò si veda Cass. Civ., sez. trib., 15 giugno 2011, n. 13075. [BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473*, cit., pp. 325-326.]

debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato», sia nell'art. 3, comma 3, del medesimo decreto il quale dispone 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*». Si tratta di un principio in contrasto con quello di ultrattività contenuto nell'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, il quale prevede che le disposizioni sanzionatorie tributarie «*si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*»; questo principio è stato abrogato proprio in seguito dall'introduzione del *favor rei*.

Dalla lettura della disposizione emerge la retroattività dell'abrogazione dell'illecito e della norma più favorevole e la irretroattività della norma più sfavorevole. In caso di abrogazione dell'illecito, colui che ha commesso un fatto non più punibile, non potrà essere assoggettato a sanzione e non avrà diritto alla restituzione di quanto già pagato ma la riscossione verrà inibita. Se, invece, ci troviamo di fronte l'introduzione di una norma più favorevole al contribuente, si ha la retroattività della norma stessa se il provvedimento di irrogazione non è diventato definito. Si tratta di un principio necessario sia per garantire le esigenze finanziarie dello Stato, sia per assicurare certezza alle posizioni definitive.

Va, infine, evidenziato che tale principio può essere derogato in modo specifico dal legislatore nel rispetto dei principi costituzionali.

3.3 Il principio di personalità

Il principio di personalità è un principio che assume particolare rilevanza in materia penale, in linea con il precetto contenuto nell'art. 27, comma 1, Cost. Nel rispetto di tale impostazione, si è inserita anche la disciplina generale delle sanzioni amministrative e successivamente, anche quella relativa agli illeciti tributari di carattere amministrativo.⁸¹

Il principio è disciplinato all'art. 2, comma 2, secondo cui «*la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*».

La C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E chiarisce che il centro d'imputazione di conseguenze giuridiche «*è la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario*». Con questa impostazione, il legislatore ha voluto concentrare l'attenzione sulla persona fisica del trasgressore quale contribuente persona fisica o società e enti privi di personalità giuridica. Con riferimento alla persona fisica, è poi necessario

⁸¹ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., pp. 393-394.

valutare due elementi soggettivi quali l'imputabilità e la colpevolezza in capo all'autore della violazione che, salvo prova contraria, è chi ha compiuto gli atti illeciti.⁸²

Nel caso, invece, di soggetti dotati di personalità giuridica è intercorsa una modifica della disciplina del D.Lgs. 472/1997 con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326. Nello specifico, il legislatore ha deciso di attuare un principio opposto rispetto a quanto previsto in precedenza stabilendo che *«le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»*. Questa disposizione si allontana dai principi tipici del diritto penale a cui il D.Lgs. 472/1997 si ispira, definendo un ritorno alla situazione antecedente l'intervento riformatore secondo la quale delle sanzioni amministrative tributarie risponde la società o l'ente. Si è quindi scelto di reinserire il principio della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative relative a illeciti tributari e si è stabilito che le disposizioni del D.Lgs. 472/1997 si applicano solo se compatibili.⁸³

Dal 2003 è stato, quindi, introdotto un sistema dualistico (c.d. doppio binario). Da un lato, è prevista la responsabilità dell'autore materiale della violazione quale persona fisica, società di persone ed enti senza personalità giuridica e per il quale si valuta l'elemento soggettivo (imputabilità e colpevolezza); dall'altro lato vi è una diretta ed esclusiva responsabilità delle persone giuridiche. Le ragioni per le quali il legislatore ha attuato tale differenziazione non sono facilmente comprensibili: non è chiaro se egli volesse effettivamente ottenere tale differenziazione o se questo risultato sia stato ottenuto in seguito ad un intervento normativo per il quale non è stata effettuata una adeguata valutazione dell'impatto sul sistema sanzionatorio vigente.⁸⁴

3.4 L'imputabilità e la colpevolezza

L'imputabilità e la colpevolezza sono due elementi soggettivi che devono essere valutati attentamente nell'ambito di un sistema sanzionatorio tributario contraddistinto dal principio di personalità.⁸⁵

Il principio di imputabilità è disciplinato all'art. 4, D.Lgs. 472/1997 e dispone che *«non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere»*.

⁸² DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, VI Edizione, Milano: Giuffrè, 2011, pp. 455-457.

⁸³ FANELLI R., *Sanzioni, fiscali, previdenziali e societarie*, XI Edizione, Milano: Ipsa, 2010, pp. 11-13.

⁸⁴ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 345-347.

⁸⁵ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, cit.

Quando si parla di capacità di intendere e di volere, si fa riferimento agli artt. 85 e ss. del codice penale secondo i quali l'imputabilità viene meno nei casi in cui il soggetto sia in una situazione di infermità mentale, ubriachezza e intossicazione da stupefacenti. L'imputabilità viene, però, applicata quando lo stato di incapacità legato ad un comportamento volontario o colposo del soggetto. Inoltre, il soggetto con età inferiore a quattordici anni non è imputabile.⁸⁶

Questa disciplina è in linea con quanto previsto anche dall'art. 2, comma 1, L. 689/81 secondo cui *«non può essere assoggettato a sanzione amministrativa chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva compiuto i diciotto anni o non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere, salvo che lo stato di incapacità non derivi da sua colpa o sia stato da lui preordinato»*.

In ambito tributario, non dovrebbero generarsi problemi in tema di imputabilità in quanto *«il verificarsi di ipotesi nelle quali si possa dubitare della capacità di intendere e di volere di una persona che abbia compiuto il diciottesimo anno d'età è da ritenere estremamente improbabile»*.⁸⁷ Le situazioni che, quindi, si possono verificare riguardano la realizzazione di una violazione da parte di un soggetto con infermità mentale.

Per quanto riguarda il soggetto con età inferiore a quattordici anni, a differenza della L. 689/81, l'art. 4, D.Lgs. 472/1997 non prevede una disposizione simile, ma richiama solamente le regole penali (art. 98 c.p.) riferite a questi soggetti.⁸⁸

Il principio di colpevolezza è, invece, disciplinato all'art. 5, D.Lgs. 472/1997, e prevede che *«nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa»*; spetta al contribuente dare prova dell'assenza di colpa. È un principio in linea con le previsioni della L. 689/81 e con il codice penale.

Un aspetto importante consiste nella definizione del dolo, della colpa e della colpa grave. Il concetto di colpa non viene definito espressamente dalla norma ma è ricavabile dai principi generali dell'ordinamento e, quindi, si parla di colpa quando l'evento posto in essere dal soggetto si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia e per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini e discipline.⁸⁹

Nella C.M. n. 180/E del 1998 la nozione di colpa viene definita con un richiamo all'art.43 c.p., il quale dispone che *«il delitto è colposo quando l'evento, anche se preveduto, non è*

⁸⁶ PROCOPIO M., *Il sistema tributario italiano. Principi istituzionali*, I Edizione, Padova: Cedam, Ottobre 2013, pp. 731-754.

⁸⁷ Circolare 10 luglio 1998, n. 180/E.

⁸⁸ Idem, *Ibidem*.

⁸⁹ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, cit.

voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline». In materia tributaria, questo significa che vi è colpa quando la violazione è stata commessa dal soggetto a causa di insufficiente attenzione ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), di scelte assunte senza le accortezze consigliate dalle circostanze (imprudenza) e a causa di una insufficiente conoscenza degli obblighi fiscali (imperizia). Il concetto di dolo viene definito al comma 4, il quale statuisce che *«è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento»*; si parla di dolo specifico e diretto.⁹⁰ Infine, la nozione di colpa grave è presente al comma 3, il quale dispone che si parla di colpa grave nei casi in cui *«l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e di conseguenza risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari».*

Inoltre, per completezza dell'analisi, le violazioni commesse nel l'esercizio dell'attività di consulenza tributaria sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave e quando riguardano la soluzione di problemi di speciale difficoltà (art. 5, comma 1).⁹¹

3.5 Concorso di persone e autore mediato

Si definisce concorso di persone la situazione nella quale più soggetti insieme pongono in essere il comportamento che determina la violazione della norma tributaria. L'art 9, D.Lgs. 472/1997 dispone che *«quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta».* In questo caso, ogni soggetto risponde della sanzione ad esso imputabile; non si realizza la coobbligazione nel pagamento della sanzione e, quindi, se uno di essi paga in capo agli altri resta l'obbligatorietà della corresponsione e non vengono liberati. Sulla base della previsione del codice penale, si fa riferimento sia all'ipotesi in cui ciascun soggetto concorrente realizza compiutamente l'illecito, sia al caso in cui ciascun soggetto, ponendo in essere una sola parte di quel fatto, non sarebbe punibile perché non integra il comportamento previsto dalla norma.⁹² Il legislatore ha, quindi, previsto che chiunque concorre alla violazione sia sanzionabile; la C.M. 180/E parla di contributo causale. Inoltre, l'art. 9 prevede poi che *«quando la violazione consiste nell'omissione di comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il*

⁹⁰ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 339-343.

⁹¹ Per un approfondimento della tematica: BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 404-405.

⁹² Idem, *Ivi* pp. 402- 403.

pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso».

In questo caso non si applica la logica penalistica sopra descritta ma il legislatore ha deciso per la solidarietà; è una solidarietà limitata ai soli illeciti omissivi.⁹³

Salvo l'ipotesi del concorso di persone qui descritta, chi determina la commissione di una violazione con violenza, minaccia, inducendo gli altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di una persona incapace, ne risponde in luogo del suo autore materiale (art. 10 D.Lgs. 472/1997). I concetti di violenza ed errore ripresi dal diritto penale (art. 46 e 48 c.p.) evidenziano l'ampia portata della norma.⁹⁴

3.6 Concorso di violazioni e continuazione

Quando un contribuente commette una pluralità di illeciti sorge il problema del cumulo delle sanzioni: ad esso sono ascrivibili una pluralità di sanzioni a causa della molteplicità di violazioni commesse.

La soluzione adottata dal legislatore tributario è analoga a quella del diritto penale; si fa riferimento al concetto di “cumulo giuridico” in base al quale, in presenza di più sanzioni, si applica una sola di esse maggiorata secondo quanto disposto dalla legge. Si applica sempre la disciplina più favorevole al contribuente.⁹⁵

Del concorso di violazione e della continuazione si occupa l'art. 12 D.Lgs. 472/1997. L'articolo in questione al comma 1 dispone che quando con una sola azione o con un comportamento omissivo, il soggetto passivo viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (“concorso formale”) o quando con molteplici azioni o omissioni, il contribuente trasgredisce la stessa disposizione compiendo più violazioni formali (“concorso materiale”), la sanzione da irrogare è quella che *«dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata dal quarto al doppio»*.⁹⁶

La definizione di “violazione più grave” viene fornita dalla C.M. 180/E del 1998 la quale sancisce che, considerato l'orientamento della giurisprudenza e della dottrina penale, per

⁹³ DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, cit., pp. 401-403.

⁹⁴ Idem, *Ibidem*.

⁹⁵ Quando, invece, si parla di “cumulo materiale” si fa riferimento alla presenza di una sanzione per ogni violazione e le sanzioni stesse si sommano per determinare il corretto ammontare della pena. [BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 400-402.]

⁹⁶ Il concorso formale si verifica, ad esempio, in seguito alla mancata iscrizione di un provento nella contabilità, nel bilancio e nella dichiarazione dell'imprenditore. In questo caso si viola la normativa inerente l'IVA, la determinazione del reddito e l'IRAP. Il concorso materiale, invece, si verifica, per esempio, quando un soggetto inserisce sistematicamente un numero di partita IVA non corretto nelle proprie fatture. In questo caso si viola solo l'art. 21 D.P.R. 633/1972 ma in modo ripetuto. [Idem, *Ibidem*.]

“violazione più grave” si intende quella che *«in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave»*.

Il comma 2 si occupa della “progressione” e stabilisce che la stessa sanzione prevista dallo schema del cumulo giuridico (art. 12, comma 1) si applica in capo a chi *«anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo»*. In questo caso, è necessario un legame di tipo funzionale tra le singole violazioni.⁹⁷

Il comma 5 disciplina, invece, la continuazione stabilendo che si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo *«quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi»*; la sanzione base aumentata dalla metà al triplo è la prima pena da applicare e, a seguire, su questo ammontare si applica l'aumento da un quarto al doppio.⁹⁸

Infine, è presente la “recidiva” disciplinata all'art. 7 comma 3 D.Lgs. 472/1997 e valutabile secondo i principi dell'art. 12 in quanto si fa riferimento a *«violazioni della stessa indole reiterate nel tempo»*; è un istituto conciliabile con quello della continuazione.⁹⁹

L'art. 12, D.Lgs. 472/1997 è stato recentemente innovato dal D.Lgs. 158/2015 il quale ha disposto che le disposizioni riguardanti la determinazione della sanzione unica in caso di progressione vengano applicate separatamente per ogni tributo e per ogni periodo d'imposta non sono in caso di accertamento con adesione, ma anche in caso di mediazione e di conciliazione giudiziale.¹⁰⁰

⁹⁷ È il caso, ad esempio, della mancata emissione dello scontrino fiscale. In tale ipotesi, si viola la disposizione sulla dichiarazione annuale se lo scontrino non viene emesso, se non viene annotato tra i corrispettivi e se l'imposta periodica non viene liquidata correttamente. [Idem, *Ivi* p. 401.]

⁹⁸ RIPA G., *La fiscalità d'impresa*, Padova: Cedam, 2011, pp. 854-856.

⁹⁹ Circolare 10 luglio 1998, n. 180/E.

¹⁰⁰ IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, cit., pp. 131-132.

CAPITOLO 2

IL FAVOR REI NELLE SANZIONI TRIBUTARIE

SOMMARIO: *Premessa* – 1. L'origine del principio del *favor rei* – 1.1 Il precedente principio della ultrattività delle disposizioni sanzionatorie tributarie – 1.2 La successione di leggi nel diritto penale – 2. Il *favor rei* nel D.Lgs. n. 472 del 1997: caratteristiche generali – 2.1 L'ambito di applicazione del principio – 2.2 La decorrenza del principio del *favor rei* – 3. L'abolizione di norme sanzionatorie – 3.1 Abolizione della sola sanzione – 3.2 Eliminazione di un obbligo strumentale - 3.3 Abrogazione di interi tributi – 4. L'introduzione di sanzioni di entità diversa – 5. La successione di norme integratrici – 6. I decreti legge e la successione di norme temporanee ed eccezionali – 6.1 I decreti legge non convertiti o convertiti con emendamenti – 6.2 La successione di leggi eccezionali o temporanee – 7. La definitività del provvedimento: il limite al *favor rei*.

Premessa

Tra i principi giuridici generali che trovano applicazione nell'ambito della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie troviamo il principio del *favor rei*, contenuto nell'art. 3, commi 2 e 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. È un principio conforme con quanto previsto nel codice penale ed è stato introdotto nel settore delle sanzioni amministrative tributarie in seguito all'abolizione del principio di ultrattività.¹⁰¹

Il principio si occupa della modifica di leggi nel tempo in senso più favorevole al trasgressore e permette di definire gli effetti di tale fenomeno in capo al contribuente che ha posto in essere un comportamento antiggiuridico; è una regola che costituisce una deroga al principio di irretroattività, prevedendo l'applicazione della normativa più favorevole per il trasgressore in caso di abolizione di norme sanzionatorie o modifiche dell'entità delle sanzioni nel tempo. Il *favor rei* ha una derivazione penalistica ed è parte integrale del principio di legalità.

¹⁰¹ Il principio dell'ultrattività contenuto all'art. 20 L. 4/1929 e abrogato dall'art. 29 D.Lgs. 472/1997 disponeva l'applicazione della legge in vigore nel tempo in cui era stato commesso il reato anche se successivamente abrogata o modificata in senso più favorevole al trasgressore. [Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E.]

Inoltre, è un principio che ha assunto un ruolo centrale nelle discussioni relative all'intervento di riforma attuato con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 per due ordini di motivi quali la previsione nella bozza preliminare del decreto di un'applicazione delle nuove disposizioni limitata ad un determinato arco temporale, pregiudicando così l'applicazione del *favor rei*, e la pluralità di modifiche sulla decorrenza delle nuove norme sanzionatorie.¹⁰²

1. L'origine del principio del *favor rei*

Il *favor rei* è uno dei principi più importanti all'interno del nostro ordinamento giuridico che trova la sua fonte nella disciplina penale ed è un principio di matrice garantista.¹⁰³ L'utilizzo del principio risulta ormai consolidato anche in materia fiscale sia per le sanzioni amministrative sia per le sanzioni penali, mentre non è prevista l'applicazione in presenza di violazioni amministrative di natura non fiscale, come confermato dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale.¹⁰⁴ Infatti, l'art. 1 L. 689/1981 dispone l'applicazione della legge del tempo in cui si è verificata la violazione con correlativa inapplicabilità dell'eventuale disciplina posteriore più favorevole.¹⁰⁵

Con riferimento alla sola materia tributaria, il principio del *favor rei* afferma l'applicazione della disciplina sanzionatoria sopravvenuta anche a fattispecie poste in essere in epoca anteriore alla sua introduzione; questo accade quando la nuova norma prevede un regime sanzionatorio più favorevole per il contribuente a cui è ascrivibile l'illecito rispetto a quello vigente nel momento in cui è stato commesso il fatto. La definitività del provvedimento di irrogazione inibisce in modo assoluto l'applicazione del principio in esame.¹⁰⁶

L'introduzione della previsione suddetta all'art. 3, commi 2 e 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 delinea un'innovazione rispetto alla disciplina previgente contenuta nell'art. 20, L. n. 4 del 1929 e rappresentata dal principio dell'ultrattività delle disposizioni sanzionatorie tributarie.¹⁰⁷

¹⁰² Nella bozza preliminare del Decreto era stata prevista l'applicazione delle nuove norme sanzionatorie solo per un periodo limitato ossia dal 1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2017. [MAZZOCCHI S., *Quale destino per il favor rei nel nuovo impianto sanzionatorio?*, in *Il Fisco*, 2015, 32-33, 3136.]

¹⁰³ BIN R., BRUNELLI G., PUGIOTTO A., VERONESI P., a cura di. *Ai confini del «favor rei». Il falso in bilancio davanti alle Corti costituzionale e di giustizia. Atti del Seminario (Ferrara, 6 maggio 2005)*, Torino: G. Giappichelli, 2005, p. 48-49.

¹⁰⁴ Cass. civ., sez. trib., 6 giugno 2014, ud. 16 aprile 2014, dep. 6 giugno 2014, n. 12770. Corte cost., 24 aprile 2002, n. 140 in *Foro it.* 2003, I, 1338 con nota di Cerbo.

¹⁰⁵ Corte cost., 24 aprile 2002, n. 140, cit.

¹⁰⁶ BUSCEMA I., *Anticipo della riforma delle sanzioni: si applica anche ai procedimenti in corso al 1° gennaio 2016*, in *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2016, 2, 159.

¹⁰⁷ ANON. *L'applicazione del favor rei nelle sanzioni*. *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2000, 10.

Il principio oggi applicato in materia fiscale è stato definito dal legislatore nel rispetto delle disposizioni del diritto penale e, nello specifico, è stato conformato sull'art. 2 c.p. che si occupa della successione di leggi nel tempo.¹⁰⁸ Inoltre, la regola del *favor rei* si rivolge solamente alle norme sostanziali in quanto per le norme processuali vige la regola del *tempus regit actum*,¹⁰⁹ cioè si ritiene applicabile la legge in vigore nel momento in cui vi è l'atto processuale.¹¹⁰

1.1 Il precedente principio della ultrattività delle disposizioni sanzionatorie tributarie

L'introduzione del principio del *favor rei* in ambito tributario ha fatto venire meno il precedente principio dell'ultrattività contenuto nella L. n. 4 del 1929 (norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), il quale permetteva di individuare una specifica disciplina con riferimento all'efficacia temporale delle misure sanzionatorie concernenti gli illeciti finanziari non penali.¹¹¹

L'art. 20 statuiva che «*le disposizioni penali delle leggi finanziarie si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*». Pertanto, la disciplina della L. n. 4 del 1929 prevedeva che, in caso di violazione di una legge finanziaria, si applicasse la disposizione sanzionatoria prevista nel tempo in cui era stato commesso il fatto, anche se questa aveva posteriormente subito delle modifiche in senso più favorevole all'autore dell'illecito o era stata abrogata; sulla base del principio del *tempus regit actum* si individuava la sanzione da applicare nel caso di successione di leggi.¹¹²

Si trattava di una norma eccezionale rispetto alla previsione penalistica in tema di successione di norme nel tempo contenuta all'art. 2 c.p. e non passibile di interpretazione analogica ma applicabile alle sole ipotesi contemplate;¹¹³ quindi, quale conseguenza di siffatta previsione

¹⁰⁸ DE MITA, E. *Principi di diritto tributario*, cit., pp. 454-455.

¹⁰⁹ L'espressione *tempus regit actum* significa che un determinato fatto antiggiuridico è regolato dalla legge vigente nel momento in cui è stato commesso. [LUCIANI M., *L'incentivazione legislativa*, in AA. VV., *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, a cura di Cocco G., Milano: Giuffrè, 2007, p. 30.]

¹¹⁰ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit., pp. 324-325.*

¹¹¹ RIONDATO S., *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova: Cedam, 2000, pp. 21-25.

¹¹² BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit., pp. 326-327.*

¹¹³ L'art. 2 c.p. statuisce che «*nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato*».

normativa, il principio di retroattività della legge più favorevole al *reo* già previsto all'epoca dall'art. 2, commi 2 e 3 c.p., non trovava applicazione in materia tributaria.¹¹⁴

La regola dell'ultrattività era stata fonte da più parti di numerose proteste. Infatti, il dibattito generatosi riguardava sia la *ratio* della disposizione, sia la sua legittimità costituzionale in quanto si riteneva fondato il sospetto di incostituzionalità, soprattutto a causa del contrasto con l'art. 25 Cost.

Per quanto riguarda il primo aspetto, quale *ratio* della norma, sono individuabili due orientamenti contrastanti. Da un lato, c'è chi riteneva che la regola insita all'art. 20 L. 4/1929 non avesse nessuna ragione giustificatrice ma fosse legata esclusivamente al predominio della "ragione fiscale" ossia alla volontà di tutelare l'interesse dell'Erario.¹¹⁵ Dall'altro invece, c'è chi riteneva che la *ratio* del principio fosse legata alla necessità di certezza della fattispecie illecita e del relativo trattamento sanzionatorio applicato al fine di assicurare un puntuale adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti giacché essi erano a conoscenza delle conseguenze che sarebbero scaturite dall'inadempienza.

Invece, la discussione sulla legittimità costituzionale dell'ultrattività era incentrata sul contrasto con l'art. 25, comma 2 Cost.; la previsione costituzionale statuisce che «nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso». Sia la Cassazione, sia la Corte Costituzionale intervennero sulla questione. Nello specifico, con la sentenza n. 164 del 1974 la Corte Costituzionale stabilì che «l'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui sancisce la cosiddetta ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie, non contrasta con il principio costituzionale d'eguaglianza. La norma, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato ed esige una tutela particolare».¹¹⁶ La Corte ha quindi ritenuto insussistente il dubbio di incostituzionalità e ha disposto che l'unico principio presente a livello costituzionale è quello della irretroattività della legge penale incriminatrice e non anche quello della retroattività della legge più favorevole al *reo*;¹¹⁷ il principio dell'ultrattività è stato giudicato legittimo in

¹¹⁴ FIDUCCIA A., *Commento di Alessandra Fiduccia (Sent. n. 47/1999: reati tributari)*, Fisconline – Banca Dati, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 1999. Per una lettura della sentenza esaminata nell'opera citata si veda Cass. pen., sez. III, 11 gennaio 1999, n. 47 in Rass. trib. 1999, 1273 con nota di Fiduccia.

¹¹⁵ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit., pp. 326-327.*

¹¹⁶ Corte cost., 6 giugno 1974, n. 164, ud. 28 maggio 1974, dep.6 giugno 1974.

¹¹⁷ Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E.

relazione anche ad una maggior tutela dell'interesse dello Stato a riscuotere i proventi dei tributi: si tratta di un interesse di rilevanza costituzionale, che trova la propria tutela negli artt. 53 e 75, comma 2 Cost.¹¹⁸

L'orientamento della Corte Costituzionale venne contestato per lungo tempo dalla dottrina; quest'ultima non comprendeva la ragione per cui interessi tutelati a livello costituzionale e di maggior rilievo rispetto all'interesse dell'esatto adempimento degli obblighi fiscali, non ottenessero la stessa tutela in tema di validità temporale della legge sanzionatoria in ambito tributario.¹¹⁹ Inoltre, in epoca più recente l'incostituzionalità dell'art. 20 L. 4/1929 era stata affermata dalla dottrina sulla base di un'argomentazione diversa dalla precedente; essa, infatti, riteneva che con l'ultrattività si violasse l'art. 3 Cost. e si generasse una disparità di trattamento tra coloro che avevano commesso una violazione comune e una violazione finanziaria.¹²⁰

Il principio dell'ultrattività trovò applicazione per quasi 70 anni, fino all'intervento di riforma posto in essere nel 1996-1997 con il quale venne introdotto l'attuale principio del *favor rei* e si definì la nuova disciplina generale in materia di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie. Con l'art. 29, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 472 del 1997 venne abolita la regola dell'ultrattività nel settore sanzionatorio tributario non penale; l'abrogazione a partire dal 1 aprile 1998 incise notevolmente su tutti i regimi sanzionatori.¹²¹ Nel contempo, con l'art. 3, commi 2 e 3, del decreto cit. venne introdotto il principio del *favor rei* tutt'ora vigente.¹²² Nel settore penal-tributario, la regola dell'ultrattività venne abrogata dopo due anni rispetto al settore amministrativo-tributario e nello specifico con l'art. 24 del D.Lgs. 30 dicembre 1999 n. 507.¹²³

¹¹⁸ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit.*

¹¹⁹ Cfr. FIDUCCIA A., *Commento di Alessandra Fiduccia (Sent. n. 47/1999: reati tributari)*, cit., PADOVANI T., *La cosiddetta "ultrattività" delle leggi penali finanziarie e il principio costituzionale di uguaglianza*, in Foro.it, 1975, I, 37. BISSI L., *Sulla cosiddetta ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie*, in Giust. Pen., 1992, III, 318.

¹²⁰ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit.*

¹²¹ RIONDATO S., *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit. pp. 16-24.

¹²² La regola del *favor rei* si applica anche nell'ambito delle violazioni valutarie, nel rispetto di quanto previsto dagli artt. 11 e 23, comma 11, della L. n. 689 del 1981. La conferma è giunta anche dalla Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza 4 luglio 2003, n. 10607 e dal Parere della Commissione consultiva per le infrazioni valutarie antiriciclaggio del MEF, n. 104584/A in data 8 ottobre 2008. [FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., p.47.]

¹²³ POLLARI N., FORTUNATO L., *Elementi di diritto repressivo tributario*, cit.

Con l'abolizione del principio di ultrattività è venuto meno nel nostro ordinamento un principio che ha dato vita ad un ampio dibattito nella dottrina in tema di legittimità costituzionale e che risultava ormai inadeguato in seguito all'armonizzazione del diritto tributario con i principi generali del diritto penale.¹²⁴

1.2 La successione di leggi nel diritto penale

La disciplina del *favor rei* introdotta dal legislatore del 1997 nell'ambito delle sanzioni amministrative fiscali richiama numerose nozioni che trovano la loro origine nel diritto penale e nello specifico nell'art. 2 c.p., il quale permette di individuare la legge da applicare in seguito all'introduzione di una nuova norma sanzionatoria, all'abolizione di una norma esistente e alla modifica della disciplina vigente. L'analisi del contenuto dell'art. 2 c.p. intitolato «*successione di leggi penali*» è utile, se non addirittura fondamentale, per comprendere alcune nozioni del diritto penale che vengono richiamate e utilizzate nella normativa fiscale in tema di sanzioni amministrative.

Nell'ambito penale, il fenomeno della successione di leggi nel corso del tempo, ha visto la presenza di diversi orientamenti. Sulla base di un primo orientamento, confermato anche dalla Cassazione a Sezione Unite, si ritiene che la successione di leggi nel tempo comporti il passaggio dalla vecchia alla nuova disposizione mantenendo una continuità della tipologia dell'illecito.¹²⁵ Con la sentenza del 20 giugno 1990, la Suprema Corte ha fornito la sua approvazione a questa linea di pensiero sostenendo che in presenza di «*un nesso di continuità ed omogeneità*» tra il fatto abrogato e il nuovo reato non si ravvisa una vera e propria abrogazione ma una successione di leggi che comporta l'applicazione della disciplina più favorevole per l'autore della condotta sanzionata.¹²⁶ Questa tesi, in realtà, nonostante l'approvazione da parte della Suprema Corte si rivela di dubbia utilizzazione perché si basa su parametri di valutazione incerti. Infatti, la presenza di un nesso di continuità ed omogeneità si rilevarebbe solamente nel caso in cui vi sia una ineccepibile identità del fatto di reato ed inoltre, la tesi si basa su valutazioni confutabili che farebbero venir meno la funzione di garanzia che caratterizzante il principio di cui si discute.¹²⁷

Un ulteriore criterio per definire il fenomeno della successione di leggi nel tempo è quello che si basa sul “rapporto di continenza” tra la vecchia e la nuova normativa. In questo caso, si considera il rapporto strutturale tra le fattispecie, quale criterio per distinguere la modifica

¹²⁴ FIDUCCIA A., *Commento di Alessandra Fiduccia (Sent. n. 47/1999: reati tributari)*, cit.

¹²⁵ FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit. pp. 88-106.

¹²⁶ Cass. pen., SS. UU., 20 giugno 1990 in Foro It. 1990, II, 637.

¹²⁷ FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit. pp. 88-90.

della nuova incriminazione dall'abolizione della disciplina precedente. Quindi, un fatto continua ad essere definito come reato perché tra le norme che si sono avvicendate nel tempo esiste un rapporto di identità, specialità o specialità reciproca.¹²⁸ Nello specifico, il rapporto di identità individua la situazione in cui l'introduzione di una nuova norma modifica solamente la disciplina precedente lasciando invariato il fatto sanzionato.

Il rapporto di specialità può essere di due tipologie: si distingue il rapporto di specialità di genere a specie e il rapporto di specialità specie a genere.

Nel primo caso si considera la situazione in cui la fattispecie precedente contiene la fattispecie successiva: la norma posteriore è speciale rispetto a quella antecedente. In questo rapporto è necessario distinguere due situazioni: a) la fattispecie speciale sostituisce quella generale; b) la fattispecie speciale deroga a quella generale. Nel primo caso la fattispecie generale viene meno e di conseguenza si ha l'abrogazione delle ipotesi che rientrano solamente in quella generale; nel secondo caso, invece, la fattispecie generale sopravvive e restano valide tutte le ipotesi in essa contenute.

Il rapporto di specialità di specie a genere, invece, si realizza quando la norma successiva è generale rispetto a quella precedente e la sostituisce determinandone l'abrogazione e, quindi, si verifica un ampliamento del contenuto. È il criterio preferito dalla dottrina per evitare impieghi troppo limitati derivanti del rapporto di specialità di genere a specie. Infine, il rapporto di specialità reciproca è presente quando, date due norme con degli elementi comuni, entrambe hanno degli elementi specifici e generici rispetto ai rispondenti elementi dell'altra. Le ipotesi non ricomprese nella nuova fattispecie sono abrogate e si ha l'introduzione di una nuova incriminazione rispetto a quanto previsto dalla disciplina precedente.

La successione di leggi nel tempo in seguito alla modifica della disciplina si concretizza anche quando una norma di contenuto più generale già presente nell'ordinamento può estendersi nuovamente per effetto dell'abrogazione di una norma speciale antecedente.

Nell'articolo in esame, la successione di leggi si presenta in tre ipotesi e nello specifico quando: a) una nuova legge dispone che, dal momento della sua emanazione, una determinata fattispecie costituisce un reato; b) la legge ritiene che un fatto non è più un reato; c) si introduce una nuova legge che modifica il trattamento riservato al *reo*.¹²⁹ Si esamina di seguito quanto previsto dall'art. 2 c.p. al verificarsi di ciascuna ipotesi sopracitata.

L'art. 2, comma 1 c.p. dispone che *«nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato»*. Questo comma disciplina l'introduzione di una c.d. nuova incriminazione per effetto di una legge successiva la quale

¹²⁸ MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte Generale*, IX Edizione, Padova: Cedam, 2015, pp. 83-93.

¹²⁹ Idem, *Ibidem*.

dispone l'introduzione di un reato che prima non era presente. In questo modo, il legislatore crea una figura di reato che in precedenza non era considerata tale nell'ordinamento giuridico; in questo caso, non è prevista la retroattività della disposizione sfavorevole. La norma è strettamente collegata al principio di legalità in quanto è stata scritta sia per soddisfare una necessità di giustizia, sia per tutelare i cittadini da possibili arbitri da parte di coloro investiti del potere politico e decisionale.¹³⁰

Il comma 2 statuisce che «nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali». Esso si occupa dell'applicazione del trattamento più favorevole per il soggetto in seguito all'abrogazione di un'incriminazione che esisteva precedentemente per effetto dell'introduzione di una nuova previsione legislativa; coloro i quali hanno commesso il reato soppresso non possono essere sanzionati. Inoltre, se hanno già subito una sentenza di condanna, gli effetti penali vengono meno come anche l'esecuzione della condanna stessa. L'abrogazione della precedente legge che classificava il fatto come reato può essere totale oppure solamente parziale e quindi considerare ancora alcune fattispecie come illecite.

La *ratio* della disposizione risulta di facile comprensione ed è legata al fatto che la decisione assunta dal legislatore di abrogare un illecito penale deriva da una valutazione di conciliabilità tra il comportamento antiggiuridico e l'interesse della collettività: infatti, sarebbe contraddittorio continuare a perseguire colui che ha commesso un fatto ormai accettato dall'ordinamento giuridico.¹³¹

Il comma 4 dell'articolo in esame dispone che «se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile». Il comma sopraccitato distingue implicitamente due ipotesi quali la modifica della norma in termini sfavorevoli e la modifica in termini favorevoli al *reo*. Nella prima ipotesi vige il principio di irretroattività mentre, nella seconda ipotesi, si ha la retroattività della norma più favorevole sulla base della garanzia del *favor libertatis*. In questo modo si garantisce al cittadino l'applicazione del trattamento penale più mite identificato confrontando quello disposto dalla legge successivamente introdotta con quello previsto dalla legge vigente nel momento in cui è stato commesso il fatto a meno che non sia stata pronunciata una sentenza di condanna definitiva. È un principio collegabile in via indiretta al principio di uguaglianza contenuto nella Costituzione (art. 3 Cost.). Nell'ipotesi di modifica retroattiva è necessario verificare, sulla base del "rapporto di continenza", che effettivamente ci si trova di fronte ad una successione di leggi.

¹³⁰ FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit.

¹³¹ *Idem*, *Ibidem*.

L'applicazione della disciplina più favorevole all'autore del reato riguarda sia la tipologia e la misura della sanzione, sia il regime di procedibilità utilizzato.¹³² Più in generale, per capire qual è la disciplina più favorevole, ossia quella che garantisce al cittadino l'applicazione del trattamento penale più mite, è necessario procedere confrontando l'insieme delle conseguenze che derivano dall'applicazione della legge successivamente introdotta con quelle generate dall'applicazione della legge vigente nel momento in cui è stato commesso il fatto. Il confronto non deve essere effettuato in astratto, ma in concreto, e quindi con riferimento allo specifico caso oggetto di analisi considerando tutti gli elementi che possono influenzare il trattamento rivolto all'autore del reato quali, ad esempio, la durata e la specie della pena, le pene accessorie. Sulla base del confronto in concreto, si considera più favorevole la legge che comporta per il destinatario della pena un trattamento meno sfavorevole.¹³³

Infine, il comma 5 prevede che il *favor rei* non trova applicazione per le leggi temporanee ed eccezionali e nello specifico «*se si tratta di leggi eccezionali o temporanee, non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti*». È necessario andare a definire le leggi temporanee ed eccezionali al fine di comprendere le ragioni di tale deroga alla disciplina generale. Le leggi sono temporanee quando il legislatore ne fissa un termine di durata, mentre si definiscono eccezionali le leggi che operano in situazioni straordinarie, cioè in situazioni che divergono notevolmente dall'ordinario. Il legislatore, da un lato ha voluto evitare che il principio del *favor rei* garantisca una futura impunità della violazione, dall'altro ha ritenuto irragionevole l'applicazione di un regime diverso da quello reintrodotta nel momento in cui si torna ad una situazione ordinaria.¹³⁴

2. Il *favor rei* nel D.Lgs. n. 472 del 1997: caratteristiche generali

Come accennato precedentemente, il principio del *favor rei* è contenuto nell'art. 3, commi 2 e 3 D.Lgs. 472/1997. Il comma 2 dispone che «*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*», mentre il comma 3 statuisce 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*».

¹³² MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte Generale*, cit.

¹³³ FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit.

¹³⁴ ASSUMMA B., *Svista multipla sulle sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, Commenti & Inchieste, 20 luglio 2015.

2.1 L'ambito di applicazione del principio

Il principio del *favor rei*, si occupa dell'applicazione della legge sopravvenuta più favorevole al trasgressore, ossia della retroattività favorevole, diversamente da quanto previsto dall'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile.¹³⁵ L'introduzione del principio rappresenta una rivoluzione in materia tributaria poiché in precedenza vigeva la regola dell'ultrattività contenuta all'art. 20, L. n. 4 del 1929. Il principio precedente aveva superato positivamente il passaggio davanti alla Corte Costituzionale anche perché non era presente a livello costituzionale nessuna imposizione all'utilizzo del *favor rei* vincolante per il legislatore. Con il D.Lgs. n. 472 del 1997 (art.29) è stato abrogato il principio dell'ultrattività con riferimento alle violazioni amministrative tributarie mentre per le violazioni penali tributarie l'abrogazione è avvenuta successivamente, con il D.Lgs. n. 507 del 1999.¹³⁶

La retroattività favorevole introdotta in materia fiscale rappresenta una ripetizione di quanto previsto in via generale per gli illeciti amministrativi, sulla base del principio di complementarietà.¹³⁷ Questo dovrebbe comportare l'applicazione della *lex mitior* sopravvenuta anche nell'ambito degli illeciti amministrativi; sul tema però, sorgono delle difficoltà interpretative dovute a due ordini di fattori quali il silenzio della L. n. 689 del 1981 e l'assenza di norme generali volte a coordinare questa disciplina con quella generale penale. Una parte della giurisprudenza interpreta il silenzio della L. 689/1981 in senso negativo e poggia le proprie ragioni sul principio di specialità.¹³⁸ L'introduzione da parte del legislatore del *favor rei* anche con riferimento alle sanzioni amministrative, invece, dovrebbe essere

¹³⁵ L'art. 11 delle preleggi statuisce che «la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo». Si fa riferimento all'efficacia temporale della norma; in via generale, questo significa che la disciplina prevista dalla legge si applica alle condotte future e, relativamente al diritto punitivo, evidenzia la necessità di far riferimento alla legge in vigore nel momento in cui è stato commesso il fatto. Questa disposizione è prevista da una legge ordinaria; non è un principio di rango costituzionale e può essere derogato dal legislatore con la sola esclusione delle leggi penali, nel rispetto delle previsioni contenute all'art. 25 Cost. Il legislatore, quindi, può attribuire ad una nuova norma un'efficacia retroattiva; si possono identificare due tipi di retroattività: la retroattività propria e impropria. In sintesi, nel primo caso la legge introdotta regola un fatto anteriore e produce i suoi effetti nel passato, nel secondo caso la disposizione oggi regola un fatto del passato con effetti che si producono da oggi ossia dal momento di entrata in vigore. In materia fiscale, il divieto di retroattività è disposto dall'art. 3 dello Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) e si fonda sugli artt. 3 e 53 Cost. (uguaglianza e capacità contributiva). In materia tributaria, però, sono presenti delle disposizioni che possono essere retroattive: si tratta delle norme di interpretazione autentica, il cui ricorso deve avvenire in casi eccezionali, con legge ordinaria e devono essere qualificate espressamente come disposizioni di interpretazione autentica. [FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012, cit., pp. 49-55.]

¹³⁶ ANON, *Favor rei inderogabile anche nell'ambito delle sanzioni tributarie*, in *Il Sole 24 Ore*, Quotidiano del Fisco, n. 9 del 2015.

¹³⁷ RIONDATO S., *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 19-21.

¹³⁸ Cass. civ., sez. I, 6 febbraio 1997, n. 1127 in *Giust. civ. Mass.* 1997, 197. Per il principio di specialità si rinvia all'art. 9 L. n. 689 del 1981.

inteso come una conferma dell'applicabilità delle regole penali in via generale e quindi si dovrebbero applicare altresì con riferimento all'illecito amministrativo.

La tesi giurisprudenziale secondo la quale solo con l'interpretazione analogica è possibile applicare le norme di favore previste nell'ambito penale alla materia degli illeciti amministrativi a causa delle differenze qualitative tra illecito penale e illecito amministrativo, appare priva di valore: infatti, è lo stesso legislatore ad individuare elementi omogenei tra i due illeciti.¹³⁹ Il problema dovrebbe riguardare, invece, l'individuazione degli istituti penali esclusi e non applicabili alla materia degli illeciti amministrativi a causa della loro disomogeneità.¹⁴⁰

Il principio oggi vigente prevede l'applicazione della normativa più favorevole per il contribuente; si applica sia nel caso di soppressione di una fattispecie sanzionatoria (*abolitio criminis*), sia nel caso in cui il legislatore modifichi la disciplina sanzionatoria riguardante un illecito preesistente, prevedendo delle sanzioni di entità minore. Tuttavia, se il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo questo principio non può essere applicato.¹⁴¹ Effettuando un confronto tra il principio da applicare in materia fiscale e le altre discipline presenti nel nostro sistema, emerge una convergenza tra l'art. 3, commi 2 e 3 D.Lgs. 472/1997 e quanto previsto dalla disciplina penale; infatti, l'art. 2, al comma 2 c.p. delinea le conseguenze che discendono dall'abolizione di un'incriminazione che esisteva precedentemente e dispone che al soggetto si applichi la legge più favorevole sopravvenuta, mentre al comma 4 viene regolata la retroattività della norma più favorevole introdotta successivamente e che considera ancora un medesimo fatto come sanzionabile.

Inoltre, dall'analisi delle disposizioni transitorie contenute all'art. 25 si desume che, nel caso in cui il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sia definitivo alla data del 1 aprile 1998, non trovano applicazione le disposizioni contenute nel decreto 472/1997.¹⁴²

Prima di procedere con un'analisi della disciplina contenuta all'art. 3, commi 2 e 3, del decreto cit., si analizza la decorrenza delle norme in esso contenute e quindi anche del *favor rei*, al fine di identificare in modo puntuale l'ambito di efficacia. Successivamente, si descriverà l'applicazione del principio in caso di abolizione di norme sanzionatorie e di modifica dell'entità della sanzione applicabile. Verrà poi esaminato il principio in caso di successione di norme integratrici di elementi della fattispecie sanzionata, in presenza di

¹³⁹ Cass. civ., sez. I, 20 novembre 1998, n. 11727 in Giust. civ. Mass. 1998, 2398.

¹⁴⁰ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 138-143.

¹⁴¹ FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, cit., p. 301.

¹⁴² DEOTTO D., CARINCI A., *Sanzioni, il "favor rei" taglia i tempi*, in *Il Sole 24 Ore*, Quotidiano del Fisco, 8 settembre 2015.

decreti legge non convertiti o convertiti con emendamenti e in caso di successione di leggi eccezionali e temporanee.

2.2 La decorrenza del principio del *favor rei*

Il principio è stato introdotto con il D.Lgs. 472/1997 e la decorrenza è stata stabilita dal medesimo all'art. 25, il quale contiene una disciplina transitoria, presente generalmente in ogni intervento di riforma fortemente innovativo.¹⁴³ Come evidenziato anche dalla C.M. 180/E del 1998, l'art. 25 si occupa del fenomeno della successione delle leggi nel tempo e ne disciplina l'applicabilità alle violazioni commesse prima del 1 aprile 1998. In relazione al fenomeno suddetto, si esaminano di seguito i commi 1 e 2 a cui è possibile attribuire la qualifica di "norme su norme" ed è quindi evidente la necessità di definire in termini puntuali la loro incidenza.¹⁴⁴

Il primo comma dell'art. 25 statuisce che le disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 472 del 1997 e quindi anche il principio del *favor rei*, si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data del 1 aprile 1998, quale data di entrata in vigore del decreto (art. 30); inoltre, le disposizioni che prevedono un trattamento più sfavorevole per il trasgressore rispetto a quanto precedente disposto non sono applicabili in via retroattiva, ossia alle violazioni non ancora contestate o per le quali non si sia già verificata l'irrogazione della sanzione al 1 aprile 1998. Il comma in esame permette di individuare il perimetro di efficacia in termini temporali delle nuove norme introdotte; è quindi necessario determinare le fattispecie a cui possono essere applicate le disposizioni contenute nel decreto. Secondo il legislatore, le disposizioni del D.Lgs. 472/1997 si applicano alle «violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore». Il criterio summenzionato ha dato vita a numerose questioni sull'ambito applicativo delle stesse. Dal tenore letterale della norma, sorgono due ordini di interrogativi: da un lato si potrebbe ritenere le disposizioni del decreto cit. applicabili in modo generalizzato, ossia sia alle norme sostanziali sia a quelle procedurali; dall'altro, tali disposizioni potrebbero essere applicabili solo alle norme sostanziali. Attraverso la previsione dell'art. 25 si individua l'intervallo di tempo in cui si deve verificare la fattispecie e gli effetti giuridici da essa prodotti tenendo in considerazione i principi di retroattività e transitorietà che

¹⁴³ La decorrenza di una norma consiste nell'individuare il termine a partire dal quale il giudice e i contribuenti devono applicare una certa norma. [DEOTTO D., CARINCI A., *Sanzioni amministrative con decorrenza rischiosa*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 23 settembre 2015, p. 43.]

¹⁴⁴ NUSSI M., *Commento all'art. 25*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 775-777.

caratterizzano il diritto intertemporale; anche se il fatto è avvenuto nel passato ma non ha subito la contestazione o l'irrogazione della sanzione, si applicano in via retroattiva le disposizioni del presente decreto. Definito l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, si può ritenere che le disposizioni che si possono applicare sono solo quelle sostanziali e non anche quelle procedurali per le quali, anche alla luce dell'art. 11 delle Preleggi, è indubbio il principio del *tempus regit actum*.

Con riferimento in via esclusiva al *favor rei*, le norme contenute nel decreto si applicano agli illeciti commessi prima della sua entrata in vigore solo se sono più favorevoli rispetto alle precedenti. Non è corretto ritenere che la retroattività più favorevole si applichi solo in caso di modifica della sanzione in termini quantitativi. Il legislatore, al fine di identificare se la norma sostanziale può essere applicata in via retroattiva oppure no ha individuato un criterio avete natura procedimentale: si fa riferimento alla "contestazione" della violazione e alla "irrogazione delle sanzioni". Un'accesa discussione è sorta sul significato di "contestazione", termine che può essere confuso con "constatazione" che in passato assumeva rilevanza nell'ambito delle sanzioni; la dottrina separa i due termini evidenziandone la diversa natura, provvedimento nel primo caso e preparatoria nell'altro.¹⁴⁵ Per quanto riguarda l'atto di irrogazione invece, si considera l'atto finale costituito da un avviso di irrogazione o da un diverso atto procedimentale (ad esempio la cartella di pagamento a seguito di iscrizione a ruolo) dotato della stessa funzione e di tutti gli elementi essenziali, quali l'individuazione della violazione, la responsabilità del trasgressore e la determinazione in concreto della sanzione da irrogare.¹⁴⁶

Il comma 2 dell'articolo in esame, a differenza di quanto statuito dal comma precedente, stabilisce che solamente alcune previsioni del decreto si applicano ai procedimenti in corso alla data del 1 aprile 1998; l'art. 3 è uno di questi. In questo caso si considerano i procedimenti aventi sia natura giudiziaria, sia natura amministrativa. Per procedimenti di natura giudiziaria si intendono i procedimenti volti a tutelare colui che ha commesso la violazione dagli atti di irrogazione e contestazione. Dalla lettura dell'art. 3 comma 2, nel quale si prevede che al verificarsi di un'ipotesi di *abolitio criminis* «se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato», emergono due tesi sull'applicabilità del *favor rei* in presenza di un procedimento di riscossione della sanzione. Secondo la prima tesi più restrittiva si ritiene che il *favor rei* non sia applicabile ai procedimenti di riscossione "in corso" con la conseguenza che si deve procedere con il pagamento della sanzione; la seconda, invece,

¹⁴⁵ Idem, *Ivi* pp. 778-791.

¹⁴⁶ Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E.

ritiene il principio applicabile anche per la parte relativa alla riscossione. Quest'ultima più permissiva fonda le proprie ragioni sul fatto che la retroattività della disciplina non riguarda il procedimento il quale costituisce solo un criterio per l'identificazione delle violazioni a cui applicare le norme (sostanziali) intervenute. Come detto precedentemente, l'art. 25 è un "norma su norma" e quindi non potrebbe avere come oggetto le norme sostanziali se regolasse quelle procedurali.¹⁴⁷ In via generale, ad avviso di chi scrive, nell'applicare il *favor rei* non si considerano i procedimenti finalizzati alla riscossione delle sanzioni in quanto in questa ipotesi si ha già la definitività del provvedimento di irrogazione.

Quando si parla di "procedimento in corso" si deve considerare sin da subito un significato più ampio rispetto a quello letterale e si deve rammentare che l'oggetto della norma resta sempre e solo la violazione.¹⁴⁸ Un procedimento si definisce "in corso" quando il provvedimento di contestazione, di accertamento o di irrogazione della sanzione non è definitivo; è necessario che alla data di cui all'art. 30 del decreto cit. sia ancora pendente il giudizio davanti all'autorità giudiziaria. Tale espressione comprende anche gli atti notificati prima del 1 aprile 1998 per i quali è in corso il termine per instaurare il procedimento; quest'ultimi non rientreranno nell'ambito di applicazione del comma 1 dell'art. 25 e per evitare che si generi una lacuna normativa e individuare il trattamento a loro destinato è necessario procedere con una lettura congiunta dei primi due commi. Non è invece definito come "procedimento in corso" quello concernente la riscossione coattiva in seguito alla definitività dell'atto o al passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole per il contribuente. Dunque, se vi è un procedimento in corso, l'Ufficio che determina la sanzione da irrogare deve applicare la *lex mitior* attraverso una valutazione in concreto della sanzione più favorevole per l'autore dell'illecito, ossia compiendo un confronto tra le misure sanzionatorie previste dalle nuove norme successive e quelle previste dalle norme in vigore nel momento in cui era stato commesso il fatto. Anche la Cassazione ha confermato che si applica il *favor rei* per i procedimenti in corso alla data di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 472/1997.¹⁴⁹ Inoltre, in ogni caso, non si applicano retroattivamente le norme che determinano un trattamento più sfavorevole per il reo.¹⁵⁰

¹⁴⁷ DOLFIN N., *Commento all'art. 28*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 803-811.

¹⁴⁸ Circolare 10 luglio 1998, n.180/E.

¹⁴⁹ Cass. Civ., sez. trib., 12 febbraio 2001, n. 1945, in Giust. civ. Mass. 2001, 240. Cass. Civ., sez. trib., 27 marzo 2001, n. 4408, in Giust. civ. Mass. 2001, 594.

¹⁵⁰ CAPOLUPO, S. *Manuale dell'accertamento delle imposte*. cit., pp. 2271-2272.

Quando suddetto, relativamente alla possibilità di applicare in via retroattiva le norme più favorevoli al trasgressore contenute nel decreto 472/1997, vale anche per i procedimenti riguardanti le sanzioni accessorie.¹⁵¹

3. L'abolizione di norme sanzionatorie

Il comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 dispone che *«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»*.

Al fine di individuare con precisione l'ambito di applicazione della norma è prima di tutto necessario effettuare una distinzione tra le ipotesi comprese nella disciplina della successione di leggi sanzionatorie e quelle che non lo sono. Un'ulteriore distinzione consiste nell'individuare le ipotesi di *abolitio* (disciplinata nel comma di cui si discute) e quelle di mera successione di leggi (contenuta al comma 3).¹⁵² Sul tema, la giurisprudenza e la dottrina non assumono posizioni univoche perché l'abrogazione di una fattispecie sanzionata è solo un indice dell'abolizione della punibilità ed è necessario andare a verificare se nella previsione successiva vi è una continuità della tipologia di illecito; nella disciplina posteriore si deve quindi avere un illecito che continua ad essere sanzionato in base alle norme nuove o alle norme che differiscono dalle precedenti solo formalmente. Assume quindi rilevanza il rapporto di generalità-specialità tra le norme. Inoltre, l'interprete deve evitare di applicare la retroattività favorevole sulla base di elementi di fatto che non assumono rilevanza alla luce delle norme precedenti. Non si deve solo esaminare il fatto commesso nel passato e vedere i regimi diversi che si sono succeduti ma si dovrebbe procedere con un confronto tra fattispecie astratte e tra gli elementi che caratterizzano le norme punitive e individuare se per il comportamento permane l'attribuzione di un valore negativo.¹⁵³

Il comma in esame si occupa dell'abolizione di norme sanzionatorie e considera sia il caso in cui la nuova legge si limiti ad abolire la sola sanzione mantenendo in vita l'obbligatorietà della condotta che precedentemente era sanzionata, sia il caso in cui si elimina indirettamente la previsione sanzionatoria per effetto dell'eliminazione di un obbligo strumentale.¹⁵⁴

¹⁵¹ FANELLI R. *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., p. 47.

¹⁵² Per l'analisi della previsione normativa di cui all'art. 3, comma 3 del D.Lgs. 472/1997 si rinvia al paragrafo 4 contenuto nel presente capitolo.

¹⁵³ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 138-143.

¹⁵⁴ Circolare 4 marzo 2016, n. 4/E.

In presenza dell'abolizione della punibilità, è prevista una particolare efficacia in quanto se il provvedimento di irrogazione della sanzione è già definitivo l'eventuale debito residuo si estingue; inoltre la sanzione già sofferta non subisce mutamenti e non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.¹⁵⁵ La finalità di questa disposizione consiste nell'evitare che, in seguito all'abrogazione di una norma sanzionatoria, venga punito l'autore di un fatto che l'ordinamento giuridico ritiene tollerabile. In questa situazione, si rivela una differenza rispetto al diritto penale. Infatti, nel diritto penale l'art. 2, comma 2, c.p. che si occupa dell'*abolitio criminis* stabilisce che un soggetto non può essere punito per un fatto che non è più reato per effetto una legge posteriore e « *(omissis) se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali*»: in tale situazione, il *reo* non può essere sanzionato e vengono meno tutti gli effetti penali originati dalla sentenza di condanna.

Nel diritto tributario e nel sistema amministrativo, invece, se l'irrogazione della sanzione è già avvenuta con un provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue e non è ammessa ripetizione di quanto pagato. Il pagamento della sanzione rappresenta, quindi, un limite all'applicazione della disposizione di cui si discute indipendentemente dal fatto che il provvedimento sia definitivo o no, giacché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione mentre, anche in presenza di un provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute.¹⁵⁶ Non è chiaro, però, quale sia il destino degli effetti della condanna che hanno natura non pecuniaria: è il caso dei precedenti fiscali e delle violazioni della stessa indole commesse da parte dell'autore dell'illecito nei tre anni precedenti (art. 7, D.Lgs. 472/1997). Né il D.Lgs. 472/1997, né la C.M. 180/E del 1998 chiariscono summenzionato aspetto.¹⁵⁷ Data la *ratio* della norma, sembra che la proposizione «*il debito residuo si estingue*» si debba interpretare in senso ampio, considerando ogni tipologia di debito e quindi anche le eventuali sanzioni accessorie irrogate ed estromettendo solamente, per manifesta volontà del legislatore, quanto è già stato pagato dal contribuente nel caso in cui sia intervenuta la definitività del provvedimento sanzionatorio.¹⁵⁸

Il principio del *favor rei* in esame incontra delle difficoltà che invece erano evitate con la regola dell'ultrattività. Le difficoltà a cui ci si riferisce riguardano l'abolizione di un tributo o l'abolizione solamente delle sanzioni. La Circolare 180/E del 1998 precisa anche che l'art. 3, comma 2, non trova applicazione nelle ipotesi in cui le disposizioni richiamate da una legge

¹⁵⁵ ANON, *Se cambia la legge scatta il favor rei*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 4 novembre, 2015.

¹⁵⁶ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., p. 919.

¹⁵⁷ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., p. 47.

¹⁵⁸ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473*, cit., pp. 327-329.

posteriore non riguardano la semplice eliminazione di un obbligo strumentale privo di contenuto sostanziale, ma anche la completa abrogazione di un tributo. In questa situazione, salvo espressa deroga da parte del legislatore, le sanzioni continuano ad essere applicate.

Nel caso invece in cui la legge successiva comporti l'abolizione della sanzione o di un obbligo strumentale, viene meno il carattere anti giuridico del comportamento sanzionato e questo comporta anche l'eliminazione della sanzione e dell'obbligo privo di contenuto sostanziale.¹⁵⁹

Inoltre, il principio in esame applicabile in caso di abolizione di norme sanzionatorie non è un principio di rilevanza costituzionale e questa caratteristica ne determina la possibilità di deroga con una diversa previsione di legge.¹⁶⁰ Questo significa che la regola del *favor rei* può venir meno nel caso di previsioni sanzionatorie introdotte in seguito a fatti eccezionali e con un'efficacia limitata nel tempo; è evidente in questa situazione il richiamo del legislatore fiscale della disciplina penalistica che non consente l'applicazione del *favor rei* in presenza di leggi straordinarie o temporanee. In questa ipotesi si applica l'ultrattività della disposizione sanzionatoria che dovrà comunque, essere espressamente prevista dalla disposizione o risultare indubbia dal contesto normativo. In caso di perplessità, il principio di carattere generale stabilito dall'art. 3, comma 2 dovrebbe essere preferito.¹⁶¹

Anche per le sanzioni improprie opera il principio del *favor rei*,¹⁶² come evidenziato dalla Cassazione nel 2005 con la sentenza n. 12678.¹⁶³ Il caso esaminato dalla Corte riguardava violazioni relative all'omessa autofatturazione da parte del cessionario o del committente; nonostante l'abrogazione dell'art. 41 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, la sanzione in termini quantitativi è determinata dall'art. 6, comma 8 del D.Lgs. 471/1997 ma l'acquirente non è più

¹⁵⁹ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 138-143.

¹⁶⁰ L'assenza di rilevanza costituzionale del principio del *favor rei* è stata confermata anche dalla Corte Costituzionale. [Corte cost., 6 giugno 1974, n. 164, ud. 28 maggio 1974, dep. 6 giugno 1974.]

¹⁶¹ Ad esempio, all'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 è stata introdotta una deroga parziale alla disciplina del *favor rei* stabilendo che le nuove disposizioni riguardanti le sanzioni fiscali per violazioni commesse da società o enti dotati di personalità giuridica non si applicano se alla data del 2 ottobre 2003 la violazione è già stata contestata. In tale situazione, per espressa previsione del legislatore la nuova disciplina anche se è più favorevole al contribuente persona fisica non trova applicazione se alla data suddetta la violazione è già stata contestata. Questo significa che si continuerà ad applicare il regime che prevede la responsabilità della persona fisica anche se la modifica è avvenuta in *melius*. [FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., p. 49.]

¹⁶² Per sanzioni improprie o atipiche si intendono l'insieme misure adottate in risposta alla violazione del precetto, che il legislatore non qualifica o disciplina come sanzioni nonostante funzione affittiva-punitiva. Tale funzione però, è concorrente con altre. [DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in Riv. dir. trib., volume XXIV, Giugno 2014, 6, pp. 693-709.]

¹⁶³ Cass. civ., sez. trib., 13 giugno 2005, n. 12678 in Giust. civ. Mass. 2005, 6.

tenuto al versamento dell'ammontare dell'IVA relativa agli acquisti non fatturati perché tale previsione non è stata riformulata in altre norme.

Un altro problema riscontrabile alla luce dell'art. 3, comma 2 del D.Lgs. 472/1997 riguarda l'ipotesi in cui viene riformulato il contenuto di una violazione per effetto di una legge successiva, la quale aggiunge nuovi elementi costitutivi o sostituisce quelli già esistenti senza però eliminare la violazione stessa o un adempimento.¹⁶⁴ In questa situazione, a prima vista non si configura una vera e propria *abolitio criminis* ma potrebbe sorgere un dubbio sulla punibilità della precedente violazione; infatti, quest'ultima potrebbe essere ora contenuta in quella successiva ovvero si potrebbe ritenere che sia stata abrogata e, quindi, le violazioni che sono state commesse quando essa era considerata tale dalla legge modificata non sono più punibili.¹⁶⁵

In alcuni casi, la problematica appare di facile risoluzione in quanto la violazione è chiaramente contenuta in un'altra disposizione. Per esempio si consideri la disciplina relativa agli obblighi di fatturazione. L'art. 41 del D.P.R. n. 633/1972, abrogato con l'introduzione del D.Lgs. 471/1997, prevedeva l'irrogazione di una pena pecuniaria in caso di infedele od omessa fatturazione. Nonostante l'abrogazione, l'illecito permane e la violazione continua ad essere sanzionata secondo quanto previsto dell'art. 6, comma 1 del D.Lgs. cit.; in questo caso non si generano dubbi sulla punibilità o meno della violazione perché la formula dell'art. 6 include anche l'infedele od omessa fatturazione. La violazione è ora contenuta nella norma successiva e resta salva la sua punibilità anche nei periodi precedenti. In altri casi invece, non è chiaro se la violazione è contenuta in un'altra disposizione. Per esempio, un'altra fattispecie sanzionata ai sensi dell'abrogato dall'art. 41 del D.P.R. n.633/1972 consisteva nell'emissione di fattura con violazioni formali. Quest'ultima non è stata inserita tra le violazioni sanzionate dall'art. 6 comma 1 del D.Lgs. 471/1997 in quanto tale disposizione prevede la sanzione amministrativa calcolata in percentuale sull'imponibile non documentato, non considerando quindi le violazioni formali che non condizionano la determinazione della base imponibile dell'operazione.¹⁶⁶

Al fine di individuare una soluzione alle questioni suddette, si fa riferimento alla materia penale. La dottrina, sulla base dell'art. 2 c.p. utilizza un criterio basato sul rapporto di

¹⁶⁴ Si tratta di un problema che trova il proprio apice nei periodi di intesa riforma legislativa.

¹⁶⁵ In questo caso la problematica viene analizzata in relazione alla previsione dell'art. 3, comma 2, D.Lgs. 472/1997; va comunque sottolineato che nel caso in cui legge successiva riformuli il contenuto della violazione aggiungendo nuovi elementi costitutivi o sostituendo quelli già esistenti resta salva l'applicabilità della sanzione più favorevole.

¹⁶⁶ Questa posizione non è condivisa dalla C.M. 25 gennaio 1999 n. 23/E, secondo la quale le violazioni formali agli obblighi di fatturazione sono stati inclusi nell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

continenza tra la nuova e la vecchia norma. Sulla base del criterio suddetto, si verifica una successione di leggi quando la vecchia fattispecie è interamente inclusa nella nuova; in questo caso il comportamento del soggetto può continuare essere sanzionato, salvo la necessità di applicare la norma più favorevole per il contribuente. Se invece, la nuova fattispecie è completamente contenuta nella precedente e vi sono degli illeciti che non sono compresi nella nuova norma, questi si considerano abrogati e quindi non sono più sanzionabili a meno che non siano contenuti anche in altre norme sanzionatore.

Riassumendo quanto previsto dalla disposizione e ricordando la previsione contenuta all'art. 25 D.Lgs. 472/1997 che determina la decorrenza del principio e la sua applicazione alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data del 1 aprile 1998, se una condotta in precedenza sanzionata da una norma diviene lecita in seguito all'abolizione della norma stessa, può accadere che:

- a) La sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) La sanzione è stata irrogata, ma il contribuente non ha ancora effettuato il pagamento della somma;
- c) Il contribuente ha già pagato in tutto o in parte la sanzione e il provvedimento non sia ancora definitivo;
- d) Il contribuente ha già pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.

Nel primo caso non è possibile procedere con l'irrogazione della sanzione in quanto la condotta non configura più un illecito, nel secondo l'Amministrazione Finanziaria non può pretendere il pagamento della somma che sarebbe stata dovuta se non fosse intervenuta l'*abolitio criminis*, nel terzo caso quanto versato va restituito al contribuente e infine, nel quarto caso poiché c'è la definitività, quanto pagato non può essere restituito.

Si esaminano di seguito gli effetti derivanti dall'introduzione di una norma successiva che determina la decadenza della punibilità. Nello specifico, l'analisi riguarda:

- a) l'abolizione della sola sanzione;
- b) l'eliminazione di un obbligo strumentale;
- c) l'abrogazione di un intero tributo.

Al fine di agevolare la comprensione del tema al lettore, verranno riportati degli esempi riconducibili a ciascuna fattispecie descritta.

3.1 Abolizione della sola sanzione

L'abolizione della sola sanzione si verifica quando una norma successiva si limita ad abolire il solo aspetto sanzionatorio mantenendo in vita l'obbligatorietà del comportamento. In questa situazione, il *favor rei* risulta applicabile limitatamente alla sanzione che viene meno e quindi risulterà inapplicabile alle violazioni antecedenti il cui provvedimento sanzionatorio non sia definitivo. L'obbligo del comportamento non viene effettivamente eliminato ma permane privo di sanzione in caso di inosservanza.

Un esempio di abolizione della sola sanzione e di continuità di un obbligo (mai abrogato) è presente in materia di IVA e di imposte sui redditi in seguito all'introduzione del D.Lgs. 471/1997 che ha ridefinito alcune fattispecie. Nello specifico, non è più soggetta a sanzione la sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte degli amministratori i quali non denunciano la mancanza delle scritture contabili. La previsione di questa fattispecie è contenuta all'art. 9, comma 5, e dalla sua lettura emerge l'applicazione del *favor rei* per le violazioni commesse prima del 18 aprile 1998 con provvedimento di sanzionatorio non definitivo a tale data.¹⁶⁷

Anche nel caso di abrogazione di una sanzione accessoria si prefigura la medesima conclusione; questo significa che grazie al principio del *favor rei* non si applica la sanzione accessoria abrogata a condizione che non vi sia la definitività del provvedimento di irrogazione. È utile riportare un esempio esplicativo che in questo caso concerne le violazioni in tema di fatturazione o registrazione a carico degli esercenti arti e professioni. L'art. 6, comma 4 del D.L. 18 ottobre 1982, n. 697 stabiliva la sospensione dell'iscrizione all'albo per gli esercenti di arti e professioni per un intervallo temporale compreso tra uno e tre mesi nel caso di notifica di avviso di accertamento o di rettifica per la realizzazione di una violazione degli obblighi di fatturazione o registrazione.

Tale sanzione accessoria è stata tacitamente abrogata dal D.Lgs. 471/1997 così come confermato dalla Circolare 180/E del 1998 e non potrà più essere irrogata dall'Amministrazione finanziaria anche per le violazioni commesse in epoca anteriore per effetto del *favor rei*.¹⁶⁸

¹⁶⁷ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit., pp. 966-967.*

¹⁶⁸ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016, cit., pp. 50-51.*

3.2 Eliminazione di un obbligo strumentale

Come confermato anche dalla Circolare 180/E del 1998, il principio del *favor rei* trova applicazione anche nel caso di eliminazione dell'obbligo strumentale che indirettamente, elimina anche la sanzione prevista; secondo la tesi prevalente della dottrina, l'abolizione dell'obbligatorietà del comportamento sanzionato sulla base di norme procedurali è equiparata all'abolizione della sanzione.¹⁶⁹ L'obbligo strumentale o prodromico è un obbligo che grava sul soggetto passivo ed ha una funzione propedeutica all'attuazione della norma tributaria; non si tratta di obblighi che garantiscono la determinazione dell'obbligazione tributaria e del suo successivo adempimento ma permettono di verificare la correttezza dal punto di vista fiscale della condotta del contribuente. Gli obblighi strumentali quindi, consistono in modo prevalente in comportamenti collaborativi del contribuente e sono privi di contenuto patrimoniale.¹⁷⁰

Con la soppressione di un adempimento formale che quindi non è più ritenuto obbligatorio, si verifica anche l'abolizione della sanzione collegata in caso di inosservanza dell'obbligo stesso. Emerge in questa situazione la rimozione dell'antigiuridicità della condotta e, indirettamente, anche della sanzione ad essa collegata.

Esempio di questa ipotesi di applicazione del principio del *favor rei* è la sopravvenuta abolizione dell'obbligo di compilazione della bolla di accompagnamento. L'art. 1, D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 ha disposto l'abolizione dell'obbligo di compilazione della bolla di accompagnamento di beni viaggianti, ad eccezione della circolazione dei tabacchi, dei fiammiferi e dei prodotti sottoposti al regime delle accise o ad imposte di consumo. L'abolizione dell'obbligo in commento è entrata in vigore il 27 settembre 1996, ossia decorsi i 15 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenuta il 24 settembre del medesimo anno. Al momento dell'eliminazione dell'obbligo non era ancora in vigore il D.Lgs. 472/1997 e quindi per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 472/1996 si applicava il principio dell'ultrattività contenuto all'art. 20 L. 4/1929, anche nel caso in cui la violazione commessa in precedenza venisse accertata successivamente al 27 settembre 1996.¹⁷¹ Con l'introduzione dell'art. 3, comma 2 e l'abolizione dell'ultrattività, la mancata emissione della bolla di accompagnamento a partire dalla data di entrata in vigore del decreto

¹⁶⁹ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, II Edizione, Torino: G. Giappichelli, 2013, pp. 280-282.

¹⁷⁰ A titolo esemplificativo, sono obblighi strumentali la dichiarazione di inizio o di cessazione dell'attività d'impresa, la tenuta delle scritture contabili, l'emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale; sono obblighi da osservare indipendentemente dal verificarsi del presupposto impositivo. [BORIA P., *Diritto tributario*, cit., pp. 351-354.]

¹⁷¹ FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, cit., pp. 301-302.

che determina la decadenza dell'obbligo disposto (27 settembre 1996) non costituisce più una violazione punibile grazie dell'emanazione di una norma posteriore. Se il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è definitivo, la sanzione relativa alle violazioni commesse anteriormente viene comunque applicata e il pagamento è dovuto.¹⁷²

3.3 Abrogazione di interi tributi

Nel caso di abrogazione di interi tributi, l'applicazione del principio del *favor rei* alle relative sanzioni è una questione tutt'oggi priva di una soluzione univoca in quanto la giurisprudenza ha assunto nel corso del tempo posizioni contrapposte.

Nello specifico, non è chiaro se in caso di soppressione di un tributo sia possibile applicare il *favor rei*. In caso di risposta affermativa a tale interrogativo, al contribuente non è possibile applicare le sanzioni relative al tributo soppresso; viceversa, invece, vi è una parte della giurisprudenza che ritiene non applicabile il principio del *favor rei* ai fatti avvenuti prima dell'abrogazione, con la conseguenza che è dovuto sia il versamento del tributo soppresso, sia il pagamento delle relative sanzioni. Inoltre, se si rileva un mancato o incompleto versamento del tributo stesso si configura comunque una violazione sanzionabile.

La questione è stata affrontata dalla Cassazione nel novembre 2006 con la sentenza n. 24991, nella quale la Corte ha precisato che il *favor rei* non può essere applicato nel caso in cui si

¹⁷² Secondo la quinta sezione della Corte di Cassazione, sentenza n. 26292/2005, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il principio del *favor rei* non può essere applicato in via generalizzata, diretta ed immediata alla disciplina le cui violazioni antecedenti risalgano ad un periodo temporale precedente a quello di entrata in vigore del D.Lgs. 472/1997, salvo che per le fattispecie medesime non sia possibile applicabile la disposizione transitoria contenuta all'art. 25, commi 1 e 2, dello decreto suddetto. Il contenzioso analizzato dalla Cassazione ha ad oggetto l'impugnazione da parte del contribuente dell'avviso di mora a lui notificato in data 14 aprile 1997 e relativo ad un avviso di irrogazione di sanzioni definitivo emesso per mancata compilazione della bolla di accompagnamento negli anni 1987 e 1988. Secondo il contribuente, quale parte ricorrente, il pagamento delle sanzioni non era più dovuto all'Erario sulla base del principio del *favor rei* in quanto l'obbligo fiscale era venuto meno. Infatti, la notifica dell'avviso di mora è avvenuta nel 1998 quando il principio di ultrattività era ormai venuto meno per le sanzioni amministrative tributarie grazie al D.Lgs. 472/1997. La Corte ha evidenziato sin da subito la definitività dell'avviso di irrogazione delle sanzioni che si è realizzata prima dell'1 aprile 1998; la definitività si è concretizzata nel novembre 1993 per mancata impugnazione del provvedimento di irrogazione. Al fine di poter applicare il *favor rei*, è necessario che il provvedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione non sia ancora divenuto definitivo prima dell'introduzione del decreto cit. La Corte ha quindi respinto il ricorso del contribuente perché l'avviso di irrogazione in seguito alla violazione dell'obbligo di compilazione delle bolle di accompagnamento era già divenuto definitivo prima dell'1 aprile 1998 e la richiesta del contribuente stesso non è stata accolta anche se egli aveva impugnato l'avviso di mora e in questo modo sussisteva il requisito previsto dall'art. 25, comma 2, D.Lgs. 472/1997 perché vi era una causa pendente quindi il *favor rei* era applicabile. Inoltre, la Corte ha evidenziato come l'art. 25 del decreto in questione «non ha inteso intervenire sugli effetti (riscossione della sanzione) ancora in corso di un rapporto già esaurito relativamente alla fase contenziosa seguita alla irrogazione della sanzione e non si applica, quindi, alle successive fasi di recupero della sanzione». [Cass. civ., sez. trib., 2 dicembre 2005, n. 26292, in Giust. civ. mass. 2005, 12.]

verifichi l'abrogazione di un tributo. Questo perché se il legislatore abroga a partire da una data determinata una legge che istituisce un tributo, questo continua ad essere dovuto per il periodo anteriore; ciò significa che non viene meno l'obbligo di versamento e le sanzioni connesse mantengono la loro validità. Nel caso di specie, i giudici della Corte hanno cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che si era espressa sull'abolizione dell'INVIM, ritenendo che le sanzioni relative alla violazione di tale tributo non erano più dovute in applicazione del principio del *favor rei*.¹⁷³

Anche in una precedente sentenza della medesima annualità relativa all'abolizione del tributo suddetto, la Cassazione aveva assunto un'analogia posizione stabilendo che *«l'intervenuta abolizione dell'INVIM non comporta, in base all'art. 3 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.472, alcuna conseguenza riguardo alla irribilità delle sanzioni derivanti da comportamenti posti in essere nel periodo di vigenza del tributo»*.¹⁷⁴

In senso analogo si è espresso il Consiglio di Stato con il parere n. 2179 del 2004, riguardante l'abolizione del tributo sui sacchetti di plastica non biodegradabili. Il Consiglio ha confermato che il principio del *favor rei* non può trovare applicazione *«nell'ipotesi in cui una legge sopravvenuta si limiti ad abrogare un tributo. In tale circostanza, infatti, non venendo meno l'antigiuridicità della condotta del contribuente, consistente nell'omesso pagamento del tributo (poi soppresso), non ricorrono i presupposti per l'applicazione della suddetta disposizione di favore»*.

Tali sentenze sono conformi all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate contenuta nell'art. 25 nella Circolare 180/E del 1998, nella quale si ritiene che il principio del *favor rei* disciplinato all'art. 3, comma 2 del D.Lgs. 472/1997 non possa trovare applicazione se le disposizioni previste da una legge posteriore riguardano la completa abrogazione di un tributo; in questa situazione *«rimane ferma, quindi, l'applicabilità delle sanzioni in materia di tutti i tributi soppressi»*.¹⁷⁵

In un'altra occasione però, la Cassazione si è espressa in senso parzialmente diverso sostenendo che *«l'abolitio criminis determina la non punibilità degli illeciti commessi prima della abolitio stessa, soltanto nei limiti in cui l'obbligo, la cui violazione costituiva illecito sanzionato penalmente, non sia stato soppiantato da un altro obbligo omologo»*. Il caso esaminato dai giudici di legittimità riguardava l'abolizione dell'ILOR a cui ha fatto seguito l'istituzione dell'IRAP quale imposta omologa, la cui legge di riferimento ha mantenuto

¹⁷³ Cass. civ., sez. trib., 24 novembre 2006, n. 24991 in Bollettino trib. 2007, 2, 213.

¹⁷⁴ Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2006, n. 6189, in Giust. civ. mass., 2006, 4.

¹⁷⁵ Per completezza, l'art. 25 della circolare 180/E regola il fenomeno della successione delle leggi nel tempo con riferimento al nuovo sistema sanzionatorio e disciplina l'applicabilità delle nuove disposizioni alle violazioni di norme tributarie commesse prima del 1° aprile 1998.

ferma la previsione dell'illecito della dichiarazione infedele; in questa situazione, in ragione del principio di continuità normativa elaborato dalla giurisprudenza penale, ma valido anche per gli illeciti tributari, per la Corte non si configura un'*abolitio criminis* in quanto il tributo soppresso è stato integrato da un tributo della stessa specie.¹⁷⁶

In un altro caso, la Cassazione in tema di abolizione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, ha ritenuto che, in applicazione del principio del *favor rei* e di legalità, «*il contribuente non può essere sottoposto a sanzione in relazione a qualunque fatto attinente ad un'imposta non più esistente, tanto se si tratti di evasione della stessa, quanto se si tratti di omessa o infedele dichiarazione, fatto strettamente connesso con il tributo, essendo la dichiarazione finalizzata al pagamento dell'imposta soppressa, con l'unica eccezione che il rapporto sia ormai definito*».¹⁷⁷

Da un esame delle sentenze richiamate, nelle quali la Cassazione si è espressa sull'applicazione del principio del *favor rei* in caso di abolizione di un intero tributo, emerge l'assenza di un orientamento univoco. Infatti, è possibile individuare due tesi contrastanti: la prima ritiene che con l'abrogazione di un tributo vengono meno anche le sanzioni connesse a qualunque fatto illecito riguardante il tributo stesso; la seconda tesi, invece, ritiene che gli illeciti collegati al tributo e commessi prima della sua abrogazione, sono sempre sanzionabili se il versamento del tributo è ancora dovuto.¹⁷⁸ Pertanto, la questione non può considerarsi risolta.

4. L'introduzione di sanzioni di entità diversa

La previsione di introduzione di sanzioni di diversa entità è disciplinata all'art. 3, comma 3 D.Lgs. 472/1997 e statuisce 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*». Il comma in esame trova applicazione nel caso in cui venga modificato il regime punitivo a seguito di interventi legislativi successivi.

È un principio ritenuto espressione del principio di *nulla poena sine lege* contenuto all'art. 25 Cost. e ha trovato la massima attuazione nel diritto penale. Mentre il *favor rei* "penalistico" si estende a tutti gli effetti che derivano dalla norma sanzionatoria, il principio applicato in materia tributaria, invece, trova un'applicazione più limitata e riferita alla sola modifica

¹⁷⁶ Cass. civ., sez. trib., 30 maggio 2003, n. 8717 in GT Riv. giur. trib. 2003, 917, con nota di Marcheselli.

¹⁷⁷ Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2005, n. 27760, in Giust. civ. mass. 2005, 12.

¹⁷⁸ FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, cit., p.302.

dell'entità della sanzione.¹⁷⁹ La giurisprudenza però, adotta anche orientamenti volti ad un'applicazione del principio più ampia, simile al *favor* penalistico senza limitarsi all'entità della sanzione ma considerando anche tutte le disposizioni applicabili; si considera quindi una qualsiasi modifica di diritto sostanziale, sia in aggiunta, sia in sostituzione che incide in modo favorevole sulle sanzioni principali e accessorie irrogabili al trasgressore. Questa interpretazione è rinvenibile dalla lettura della norma, in quanto non sembra che la locuzione «*stabiliscono sanzioni di entità diversa*» individui un numero limitato di modifiche favorevoli rilevanti per l'applicazione del principio.¹⁸⁰

Al trasgressore quindi si applicherà la legge a lui più favorevole anche se la violazione è stata posta in essere in presenza di una norma che prevedeva una sanzione più grave; in via generale esso beneficerà di una sanzione in termini quantitativi più lieve.¹⁸¹ Unico limite in questa ipotesi è la definitività del provvedimento di irrogazione. La fattispecie disciplinata in questo comma appare diversa rispetto a quella contenuta al comma 2. Infatti, mentre nel comma precedente si ha la soppressione della norma sanzionatoria, al comma 3, invece, la norma sanzionatoria non viene eliminata ma la sanzione in essa contenuta viene solamente definita in termini più miti e quindi il trasgressore ha diritto all'applicazione di quella a lui più favorevole. Le sanzioni ad esso eventualmente già applicate dovranno essere ricalcolate in modo da corrispondere quella più favorevole. Se però il provvedimento suddetto è definitivo non è possibile l'applicazione del regime più favorevole anche se il pagamento non è ancora intervenuto.¹⁸² Sulla base del tenore letterale della norma, la definitività del provvedimento impedisce l'applicazione del principio e quindi della sanzione più favorevole. Questo significa che, ad esempio, se l'avviso di accertamento non è stato impugnato nei termini prescritti, è irrilevante l'introduzione di una nuova norma sanzionatoria più favorevole nonostante il pagamento dell'ammontare dovuto non sia ancora stato eseguito.¹⁸³ Se invece, il

¹⁷⁹ PISAPIA E. M., (a cura di). “*Favor rei*” penalistico e “*favor rei*” tributario, in *Il Sole 24 Ore*, L'Esperto Risponde, 5 marzo 2012, n. 14.

¹⁸⁰ Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9953, in *Giust. civ. mass.* 2000, 1654.

¹⁸¹ ACIERNO R., *Riduzione delle sanzioni: richiamo al principio del “favor rei”*, in *Il Sole 24 Ore*, Guida ai Controlli Fiscali, Aprile 2015, n. 4.

¹⁸² Si evidenzia una diversità rispetto al *favor rei* disciplinato nell'art. 2 c.p. Nel diritto penale infatti, il *favor rei* non trova applicazione nel caso di consolidamento della condanna prevista per l'autore del reato, cioè quando la sentenza di condanna è irrevocabile. Nel diritto tributario, invece, si fa riferimento alla definitività del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. [FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., p. 919.]

¹⁸³ Cfr. CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., p. 2271. L'autore esprime le proprie perplessità sulla tesi secondo cui è irrilevante l'introduzione di una nuova norma più favorevole se il contribuente non impugna l'avviso di accertamento nei termini prescritti e non effettua il pagamento delle somme dovute. Esso infatti, mette in dubbio la validità di questa posizione in quanto «*sussistono forti dubbi posto che il versamento avverrebbe nel momento in cui il presupposto oggettivo che ha originato la nascita del credito è venuto meno*».

contribuente impugna il provvedimento, l'Ufficio dovrà ricalcolare la sanzione che ha subito una riduzione per effetto di un successivo intervento legislativo. Al fine di identificare quale sia la norma effettivamente più favorevole per il contribuente, la circolare 180/E del 1998 specifica che si deve ricorrere agli stessi criteri comunemente utilizzati nel diritto penale, tenendo in considerazione però la specialità della materia tributaria. L'art. 3, comma 3, stabilisce che al trasgressore «*si applica la legge più favorevole*»: non viene fatto nessun riferimento alla sanzione ma solamente alla legge e questo, ad avviso di chi scrive, significa che nel determinare la sanzione in termini quantitativi più favorevole si deve considerare non solamente le misure edittali ma anche le peculiarità riferite al caso concreto. Si deve quindi procedere effettuando un raffronto tra la disposizione vigente nel momento in cui è stata commessa la violazione e quella in vigore alla data in cui la sanzione viene irrogata.¹⁸⁴ La valutazione deve essere effettuata in concreto e non in astratto cioè non soltanto sulla base delle due norme ma comparando anche i risultati che deriverebbero dalla loro concreta applicazione alla fattispecie specifica e quindi tenendo conto anche delle circostanze attenuanti, le aggravanti o esimenti previsti dalla legge.¹⁸⁵ Pertanto, è più favorevole la norma che, con riferimento alla singola violazione sanzionabile, genera delle conseguenze meno onerose per il trasgressore. Nell'ipotesi in cui la nuova legge elevi il massimo della sanzione e allo stesso tempo riduca il minimo previsto dalla precedente disposizione, si riterrà più favorevole la vecchia legge se, per il caso concreto, l'Amministrazione Finanziaria applica la misura massima; viceversa, se l'Ufficio applica la sanzione minima la legge più favorevole sarà quella sopravvenuta.

Va ricordato che, come nel diritto penale, vige il c.d. divieto di *tertia lex* e quindi, una volta individuata la norma più favorevole al contribuente, è necessario procedere con la sua integrale applicazione e non è possibile applicare una combinazione delle previsioni più favorevoli contenute nelle diverse norme succedutosi nel corso del tempo.¹⁸⁶ L'individuazione della disciplina da applicare deve avvenire con riferimento a ciascuna violazione o gruppo di violazioni autonomamente sanzionabili.¹⁸⁷

Il comma in esame richiede che si verifichi una successione di leggi nel corso del tempo e che la violazione diversamente disciplinata sia presente sia nella legge anteriore sia in quella posteriore. La legge successiva può sanzionare puntualmente la stessa violazione o può

¹⁸⁴ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., 2012, pp. 54-56.

¹⁸⁵ BELLINAZZO M., *Il "favor rei" ricalcola le sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 5 gennaio 2016, p. 35.

¹⁸⁶ Il divieto di *tertia lex* in materia penale (art. 2 c.p.) vieta l'applicazione di una disciplina mista quale risultato di una combinazione tra elementi della normativa anteriore ed elementi della normativa posteriore. [MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte Generale*, cit.]

¹⁸⁷ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., pp.56-57.

sanzionare una violazione che ricomprende anche la violazione punita dalla precedente legge. Quest'ultima circostanza è giustificata dal c.d. principio di contenenza e quindi sussiste un rapporto di identità tra le norme in quanto la legge successiva punisce una violazione che comprende anche la violazione sanzionata nella norma anteriore.

L'ambito temporale di applicazione del comma 3, come anche nel caso del comma precedente, viene definito dalle disposizioni transitorie del D.Lgs. 472/1997 ed esplicitato nella Circolare 180/E del 1998. L'applicazione della sanzione più favorevole all'autore della violazione riguarda i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del decreto e nei casi in cui il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sia stato notificato prima di tale termine.¹⁸⁸ Anche la Circolare cit. ricorda che se alla data del 1 aprile 1998 vi è la definitività del provvedimento, l'applicazione del *favor rei* è preclusa.¹⁸⁹

Infine, una questione importante e fonte di numerose discussioni in ambito giurisprudenziale riguarda la rivendicazione in giudizio del principio del *favor rei*. La *vexata quaestio* riguarda la possibilità o meno di applicare retroattivamente d'ufficio lo *ius superveniens* più favorevole nelle ipotesi di modifica dell'entità delle sanzioni per effetto della successione di leggi modificatrici.¹⁹⁰ La problematica si è posta sin dall'introduzione del decreto in quanto il legislatore ha solo fornito un'indicazione sull'applicazione delle disposizioni alle «violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data della sua entrata in vigore» ma non ha fornito nessuna precisazione né all'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 né in altre disposizioni dell'ordinamento sanzionatorio tributario su chi debba rivendicare in giudizio l'applicazione del principio. Non sorge invece nessun dubbio sulla possibilità di applicare il *favor rei* in giudizio; questo è confermato dalle disposizioni transitorie nelle quali viene disposto che l'art. 3 D.Lgs. 472/1997 si applica ai procedimenti in corso ossia ai procedimenti il cui giudizio è ancora pendente davanti all'autorità giudiziaria o per i quali è in corso il termine per instaurare il procedimento. Inoltre, la questione non si pone nel caso in cui il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo in quanto la definitività è un elemento che inibisce totalmente l'applicazione del principio.¹⁹¹ Ci si chiede quindi se l'applicazione della sanzione più favorevole prevista dalla legge successivamente introdotta rispetto a quella in vigore nel momento in cui era stato commesso il fatto debba essere richiesta dal contribuente o se l'applicazione avvenga d'ufficio. Sul tema si è espressa anche

¹⁸⁸ *Idem, Ibidem.*

¹⁸⁹ Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E.

¹⁹⁰ La questione è presente anche nelle ipotesi in cui si verifichi una *abolitio criminis* in seguito all'intervento del legislatore.

¹⁹¹ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 136-139.

la Corte di Cassazione la quale però non ha fornito un chiarimento sulla problematica ma ha dato seguito ai dubbi interpretativi in quanto sono individuabili due orientamenti contrapposti. Un primo orientamento prevalente ritiene il *favor rei* rilevabile dal giudice in qualsiasi stato e grado di giudizio senza che sia necessaria la richiesta da parte del contribuente e con l'unico limite della definitività del provvedimento sanzionatorio.¹⁹²

Secondo la Suprema Corte «*costituisce ius receptum il principio secondo cui in forza dello ius superveniens più favorevole può affermarsi che, in tema di sanzioni tributarie, alla abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni sanzionatorie è subentrato il principio del favor rei*» ed inoltre i giudici hanno disposto che l'applicazione del principio può avvenire anche «*d'ufficio, e in ogni stato e grado del giudizio; ciò, a condizione che via sia un procedimento ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo*». Sulla base di tale orientamento, con l'applicazione d'ufficio del *favor rei* si garantisce il rispetto del principio di proporzionalità e uguaglianza, quali principi di rilevanza costituzionale; infatti, con l'applicazione d'ufficio del trattamento sanzionatorio, il rispetto del principio di uguaglianza è assicurato in quanto nella definizione della sanzione non vi sono margini legati all'abilità della tecnica difensiva. Inoltre, l'importanza del principio di proporzionalità nella definizione della sanzione da irrogare data la gravità del comportamento commesso è stata evidenziata nella definizione delle nuove misure sanzionatorie introdotte dal D.Lgs. 158/2015.¹⁹³

L'orientamento contrapposto ritiene invece necessaria una tempestiva richiesta da parte del contribuente e in sua assenza è inibita l'applicazione del principio.¹⁹⁴ L'argomentazione utilizzata dalla Corte a conferma della propria posizione è legata al fatto che la richiesta di applicazione della *lex mitior* deve essere avanzata tempestivamente dal contribuente al fine di non incappare nel divieto dello *ius novorum*; va ricordato che il divieto dello *ius novorum* consiste nella proibizione per le parti di un processo di presentare in appello nuove prove ed eccezioni non rilevabili d'ufficio dal giudice.¹⁹⁵ Nello specifico i giudici hanno sostenuto che la richiesta di applicazione del principio del *favor rei* avanzata dal contribuente solamente in sede di legittimità e non nel grado di giudizio precedente quando la riforma non era ancora stata introdotta rientra nel divieto di nuove domande nel grado di appello ai sensi dell'art 58

¹⁹² Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2013 n. 1656, in Diritto e Giustizia online 2013, 30 gennaio, con nota di Terlizzi.

¹⁹³ LA GROTTA F., *Riflessioni sulla applicabilità d'ufficio del favor rei nelle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. trib. n. 4, luglio-agosto 2008.

¹⁹⁴ Cass. civ., sez. trib., 22 marzo 2006, n. 6378 in Giust. civ. Mass. 2006, 3.

¹⁹⁵ SANTI DI PAOLA N., *Guida al nuovo codice del processo amministrativo. D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (in G.U. 7 luglio 2010, n. 156)*, Santarcangelo di Romagna: Maggioli Editore S.p.A., 2010, pp. 254-258.

del D.Lgs. n. 546 del 1992.¹⁹⁶ Secondo la Cassazione, il contribuente presentando la richiesta di applicazione del *favor rei* in una fase processuale successiva genera una nuova questione di diritto, diversa dalla precedente e non proponibile in appello.

Se si avvalga questo indirizzo giurisprudenziale si potrebbe anche affermare, in modo estremo, che anche nel caso in cui venga modificata la disciplina normativa di riferimento in un momento successivo alla data di presentazione del ricorso il *favor rei* non si può invocare perché rappresenterebbe un'integrazione dei motivi del ricorso inizialmente presentati.¹⁹⁷ Sulla base dell'art. 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992 la richiesta da parte del contribuente di applicazione del *favor rei* potrebbe essere interpretato come un nuovo motivo in quanto non presente o desumibile dal ricorso presentato.¹⁹⁸

Questo orientamento non è però condiviso da tutti e le critiche avanzate si fondano sia sul significato del principio stesso, sia sull'inadeguata applicazione al principio del divieto dello *ius novorum* nel giudizio di appello. Per quanto riguarda il primo aspetto, le opposizioni avanzate si basano sulla finalità del principio stesso oltre che sul tenore letterale della norma; è utile ricordare che il legislatore ha introdotto nel sistema sanzionatorio tributario il *favor rei* con il D.Lgs. 472/1997 facendo venir meno in modo totale e definitivo la precedente ed opposta regola dell'ultrattività contenuta nella L. 4/1929 che per lungo tempo aveva trovato piena applicazione in materia sanzionatoria superando anche le questioni di legittimità davanti alla Corte Costituzionale. Come descritto in precedenza, il principio di cui all'art. 3 D.Lgs. 472/1997 si fonda sul modello penalistico e sulla base di ciò è possibile ritenere che quanto disposto dalla dottrina e della giurisprudenza si applichi anche in materia tributaria in quanto compatibile.¹⁹⁹ Nello specifico, nel diritto penale il giudice, dopo aver identificato in concreto la sanzione più favorevole per il contribuente, procede d'ufficio alla sua applicazione in qualsiasi stato e grado di giudizio; tale regola si ritiene applicabile anche per le sanzioni amministrative tributarie e quindi le ragioni di natura processuale, come il divieto dello *ius novorum*, non devono impedire l'applicazione del principio.²⁰⁰ Per quanto riguarda il secondo aspetto, invece, si tratta di un divieto nel processo tributario disciplinato dell'art. 57 D.Lgs. 546/1992 secondo cui non si possono proporre questioni diverse in Cassazione rispetto a

¹⁹⁶ L'art. 58 stabilisce che «il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti».

¹⁹⁷ LA GROTTA F., *Riflessioni sulla applicabilità d'ufficio del favor rei nelle sanzioni amministrative tributarie*, cit.

¹⁹⁸ *Idem, Ibidem.*

¹⁹⁹ Per un'analisi più approfondita del legame tra la disciplina del *favor rei* e il diritto penale si rinvia al paragrafo 1.2 del presente capitolo.

²⁰⁰ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 141.

quelle presentate nelle fasi di merito; il divieto è volto ad evitare che si modifichi l'oggetto del giudizio nelle fasi successive al fine di correggere omissioni o errori precedentemente commessi.²⁰¹ Si tratta quindi di una *ratio* diversa da quella del *favor rei* che non ha nulla a che fare con la modifica giuridica della domanda ma è volto ad individuare la corretta sanzione da applicare. La condivisibilità di questo secondo orientamento, a parere dello scrivente, non è pienamente condivisibile in quanto il principio del *favor rei* è un principio volto a garantire la proporzionalità tra sanzione e illecito commesso che prescindono da questioni di natura processuale.²⁰²

Data l'analisi dei due indirizzi giurisprudenziali e data la funzione nomofilattica del Corte di Cassazione, si attende la definitiva risoluzione di tale *vexata quaestio* da parte delle Sezioni Unite.²⁰³

Riassumendo quanto previsto dall'art. 3, comma 3 del D.Lgs. 472/1997, si possono verificare tre ipotesi nel caso in cui nel corso del tempo intercorra una modifica dell'entità di una sanzione, la quale diventa più mite rispetto a quella in vigore nel momento in cui è stata commessa la violazione. Nello specifico, può accadere che:

- a) La sanzione prevista non è stata ancora irrogata;
- b) La sanzione è stata irrogata ma non vi è ancora la definitività del provvedimento;
- c) La sanzione sia è irrogata con provvedimento diventato definitivo.

Nel primo caso l'Ufficio dovrà procedere con l'irrogazione della sanzione più mite, nel secondo l'Amministrazione Finanziaria non può richiedere il pagamento della somma inizialmente prevista ma deve ricalcolare la sanzione che dovrà essere ridotta nel rispetto della

²⁰¹ L'art. 57 dispone che «nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata. 2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio».

²⁰² LA GROTTA F., *Riflessioni sulla applicabilità d'ufficio del favor rei nelle sanzioni amministrative tributarie*, cit. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 27 marzo 2001, n. 4408, cit.

²⁰³ Quando si parla di funzione nomofilattica, si a riferimento all'interpretazione della legge da parte della Corte di Cassazione, così come disposto dall'art. 65 R.D. 30 gennaio 1941, n. 12. La funzione nomofilattica della Suprema Corte di Cassazione consiste nel conferire compattezza e unità al sistema giuridico. Attraverso l'interpretazione della Corte si vogliono creare dei principi stabili che possono poi essere impiegati anche dai giudici di rango inferiore dato che il nostro sistema si compone di più gradi. Le decisioni della Corte dovrebbero quindi non creare disorientamenti per i giudici di livello inferiore ma tale funzione è attualmente in crisi in quanto si assiste anche a decisioni in alcuni casi contrastanti. A conferma di quanto suddetto, l'art. 65 R.D. 12/1941 dispone che «la corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti. dalla legge». [BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 111-113.]

previsione più favorevole e infine nella terza ipotesi il contribuente è tenuto al pagamento della sanzione determinata secondo l'originaria previsione a lui meno favorevole poiché il provvedimento di irrogazione è definitivo.²⁰⁴

Un'altra ipotesi che richiede l'applicazione del *favor rei* riguarda la pluralità di modifiche della medesima disciplina; il contribuente ha diritto all'applicazione della disciplina a lui più favorevole. Anche in questa ipotesi il limite è rappresentato dalla definitività del provvedimento di irrogazione.²⁰⁵ Nel dettaglio, se successivamente alla commissione della violazione, una disposizione subisce una pluralità di modifiche, il contribuente ha diritto all'applicazione della norma a lui più favorevole che deve essere individuata tra quella in vigore nel momento in cui è stato commesso l'illecito e tutte quelle che si sono succedute successivamente, anche se abrogate.²⁰⁶

5. La successione di norme integratrici

Una questione interessante nell'ambito del *favor rei* riguarda l'applicazione del principio in caso di modifiche normative che non incidono in modo diretto sulla fattispecie punitiva ma solamente in modo indiretto o mediato. È il caso ad esempio della modifica di norme che integrano il contenuto di quella tributaria o la modifica di elementi normativi della fattispecie. La questione si pone anche in materia tributaria, in quanto una fattispecie sanzionata può contenere degli elementi ammissibili solo con riferimento ad altre norme giuridiche. Il caso più problematico riguarda la norma punitiva c.d. in bianco, dove il comportamento sanzionato può essere determinato da un'altra fonte.²⁰⁷ Inoltre, considerando il diritto comunitario, vi possono essere elementi normativi della fattispecie punitiva nazionale che vi attribuiscono particolare rilevanza.²⁰⁸

In presenza della successione di norme integratrici dei suddetti elementi normativi ci si chiede se tale situazione sia configurabile come una successione di leggi rilevante per l'applicazione del comma 2 o 3 dell'art. 3 esaminato; la questione è presente anche in materia penale e la risoluzione della problematica risulta complessa a causa dell'orientamento contrastante della dottrina e della giurisprudenza. Secondo l'orientamento prevalente, le modifiche concernenti i

²⁰⁴ DEOTTO D., CARINCI A., *Sanzioni, il "favor rei" taglia i tempi*, cit.

²⁰⁵ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., pp.58-60.

²⁰⁶ Cass. civ., sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2609 in GT Riv. giur. trib. 2001, 133; Cass. civ., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24925 in Giust. civ. mass. 2011, 11, 1676.

²⁰⁷ Nel caso di una norma punitiva in bianco gli elementi caratterizzanti la regola sono integrati da una fonte legislativa che viene citata dalla stessa norma. [RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit. p. 142.]

²⁰⁸ Idem, *Ivi* pp. 137-143.

regolamenti, i provvedimenti e gli atti amministrativi non rilevano ai fini dell'*abolitio* a meno che non si tratti di norme punitive c.d. in bianco. La giurisprudenza considera invece le norme extrapunitive che integrano la fattispecie incriminatrice e considera poi le leggi che individuano il presupposto o il contenuto sostanziale di una regola.

6. I decreti legge e la successione di norme temporanee ed eccezionali

Con riferimento al principio del *favor rei* è necessario comprendere se si può applicare in presenza di decreti legge non convertiti o convertiti con emendamenti e nel caso di successione di leggi eccezionali e temporanee.

6.1 I decreti legge non convertiti o convertiti con emendamenti

Per quanto riguarda i decreti legge si può verificare la situazione in cui vi è un decreto non convertito contenente una norma favorevole o un decreto convertito con modifiche che determinano la mancata conversione di una legge favorevole. In questi casi, i decreti non si applicano ai fatti pregressi perché vi è una decadenza *ex tunc*, a meno che il Parlamento non disponga un'apposita disciplina dedicata (art. 77 Cost.), come si ricava in materia penale.²⁰⁹ Infatti, in ambito penale l'art. 2, comma 6, c.p. statuisce che la disciplina della successione di leggi si applica anche «*nei casi di decadenza e di mancata ratifica di un decreto-legge e nel caso di un decreto-legge convertito in legge con emendamenti*».²¹⁰ Le norme favorevoli contenute nel decreto non convertito si applicano solamente ai fatti commessi quando il decreto non convertito era in vigore.

6.1 La successione di leggi eccezionali o temporanee

Un'altra casistica nella quale possono sorgere dei dubbi sull'applicabilità del *favor rei* riguarda la successione di leggi eccezionali o temporanee. Si definiscono leggi temporanee quelle che il legislatore introduce fissandone un termine di durata, mentre si definiscono eccezionali le leggi che intervengono in situazioni diverse dall'ordinario. Sul tema, in materia penale, l'art. 2, comma 5 c.p. dispone che in presenza di leggi eccezionali o temporanee non opera il principio del *favor rei*.²¹¹

²⁰⁹ RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit. pp. 137-143.

²¹⁰ FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, cit. pp. 88-106.

²¹¹ *Idem, Ibidem.*

In materia tributaria, invece, l'art. 3 D.Lgs. 472/1997 non fornisce nessuna indicazione. Il silenzio del legislatore si potrebbe interpretare, considerando l'eliminazione della regola dell'ultrattività, come la volontà di non sospendere il regime normale. Tuttavia, dalla lettura della parte dedicata all'articolo in esame nella C.M. 180/E del 1998 si potrebbe identificare una posizione diversa. Infatti, la Circolare evidenzia come il principio del *favor rei* non assuma rilevanza costituzionale e quindi può essere derogato dalla legge ad esempio quando «*previsioni sanzionatorie siano legate a circostanze eccezionali che ne rendano probabile una limitata efficacia temporale*».

Sulla base di quanto suddetto e considerando la disciplina penale, in presenza di leggi tributarie eccezionali o temporanee il regime normale potrà essere modificato.²¹²

7. La definitività del provvedimento: il limite al *favor rei*

L'applicazione del *favor rei* incontra un limite che è rappresentato dalla definitività del provvedimento di irrogazione. Infatti, l'art. 3, comma 2 dispone che «*se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*»; allo stesso modo al comma 3 statuisce che «*si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*». Questo limite è ricordato anche nella C.M. 180/E del 1998 e nelle disposizioni transitorie di cui all'art. 25 del D.Lgs. 472/1997.

È utile esaminare in modo distinto la definitività in caso di *abolitio* o di modifica dell'entità delle sanzioni. In via generale, al fine di identificare quando un provvedimento si definisce definitivo, si deve spostare la propria attenzione sul procedimento nel quale viene poi adottato il provvedimento sanzionatorio.

Un procedimento è definitivo quando sono decorsi i termini per l'impugnazione dell'avviso di irrogazione della sanzione, di rettifica o di accertamento o vi è una sentenza sfavorevole per il contribuente passata in giudicato (quindi non più impugnabile) e sia in corso la riscossione coattiva proprio per effetto della definitività dell'atto o della sentenza.²¹³ Questo significa che, ad esempio, se è stata commessa una violazione prima del 1 aprile 1998 accertata in epoca successiva o se il provvedimento di irrogazione, notificato prima dell'entrata in vigore delle

²¹² RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, cit., pp. 137-143.

²¹³ Anche la Corte di Cassazione, ha decretato la definitività del provvedimento nel caso in cui il trasgressore impugni l'atto di accertamento dell'ente impositore oltre il termine di decadenza. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 6 ottobre 2011, n. 20440 in Giust. civ. mass. 2011, 10, 1405.

nuove norme, è stato impugnato davanti alla Commissione tributaria, l'autore della violazione ha diritto all'applicazione del *favor rei*.²¹⁴

Il comma 2 prevede una limitazione dell'efficacia del *favor rei* nel caso di abolizione della punibilità in quanto se il provvedimento con il quale si irrogano le sanzioni è già definitivo alla data di soppressione della norma il debito residuo, se presente, si estingue. Per debito residuo si considera sia le sanzioni principali, sia le sanzioni accessorie. Inoltre, non è ammessa la ripetizione della sanzione che è già stata pagata. Il limite all'applicazione del principio è quindi rappresentato dal pagamento della sanzione indipendentemente dal fatto che il provvedimento sia definitivo o no, poiché «*il contribuente che ha effettuato il pagamento non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute*».²¹⁵ L'efficacia del provvedimento definitivo mantiene la sua validità limitatamente alle somme pagate anche se la norma è stata abrogata.

Non viene effettuato nessun riferimento alle somme iscritte a ruolo ma solamente a quelle pagate cioè quelle per le quali il versamento è già stato concretamente effettuato. Sul tema sono presenti due tesi, una estensiva che ritiene applicabile il *favor rei* anche alla fase di riscossione e una invece più restrittiva che, per le somme iscritte a ruolo e non ancora pagate, ritiene che sia già avvenuta la definitività del provvedimento di irrogazione e quindi l'impossibilità di applicare il principio. In modo conforme a questa seconda posizione si è espressa anche la Corte di Cassazione nel 2009 con la sentenza n. 24318; il caso analizzato riguardava l'abrogazione dell'art. 46 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e l'obbligo al pagamento delle sanzioni pecuniarie irrogate con la cartella di pagamento che era stata emessa in seguito alla mancata impugnazione dell'avviso di accertamento. La Suprema Corte nell'assumere la propria decisione ha avuto riguardo della definitività del titolo e ha disposto l'inapplicabilità dell'art. 3 comma 2 del D.Lgs. 472/1997.²¹⁶

L'assenza di un chiaro riferimento all'interno del testo normativo al verificarsi di questa situazione può far sorgere delle problematiche e delle disparità di trattamento legate solamente alla scelta del contribuente di procedere o meno con il pagamento delle somme data l'iscrizione a ruolo e la ricezione della cartella di pagamento. Per esempio, se si verifica l'abrogazione di un obbligo strumentale, se il contribuente effettua il pagamento dopo la notifica della cartella di pagamento subirà la sanzione originaria. Se invece, il contribuente,

²¹⁴ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473, cit., pp. 328-329.*

²¹⁵ Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E.

²¹⁶ Cass. civ., sez. trib., 18 novembre 2009, n. 24318 in Giust. civ. mass. 2009, 11, 1602.

nonostante la notifica della cartella di pagamento, decide di non procedere con il versamento di quanto dovuto all'Erario e nel frattempo di verifica l'abolizione della norma sanzionatoria, esso risulterà sollevato dal debito.²¹⁷ Inoltre, in caso di abrogazione della norma punitiva e di impugnazione del provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa tributaria, si configura una situazione equiparabile a quella individuata dall'art. 384, comma 1 c.p.c. se vi è un giudizio pendente davanti alla Corte di Cassazione nel quale l'ente impositore irroga la sanzione prevista dalla norma antecedente; al verificarsi di ciò, la Corte procederà con l'annullamento della sentenza impugnata e dovrà poi pronunciarsi anche sul provvedimento di irrogazione della sanzione in quanto quest'ultimo è stato costruito sulla base di una norma venuta meno.²¹⁸

Secondo la previsione del comma 3 dell'art. 3 si prevede che la sanzione successiva più favorevole non può essere applicata al contribuente se il provvedimento di irrogazione è definitivo. In questa ipotesi, a differenza di quanto previsto per il comma 2 non rileva il pagamento della sanzione ma la definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione stessa.²¹⁹ Questo significa che se entra in vigore una disposizione più favorevole per il contribuente ma le somme da esso dovute sono già state iscritte a ruolo, non vi è il beneficio derivante dall'applicazione del *favor rei* e la sanzione deve essere corrisposta nel suo ammontare originario.

Esaminando il significato attribuito alla norma quando limita l'applicazione del *favor rei* nel caso in cui si configuri la definitività del provvedimento, ad avviso dello scrivente, è rilevabile una notevole differenza di trattamento tra l'abolizione della norma e la presenza di una modifica più favorevole dell'entità della sanzione. Ad esempio, consideriamo il caso in cui l'autore della violazione decide di presentare ricorso impugnando l'atto notificato nel rispetto dei termini previsti; la sentenza di primo grado respinge il ricorso presentato dal trasgressore, il quale decide di non impugnarla nei tempi previsti decretando così la definitività del provvedimento di irrogazione. Se il contribuente non ha ancora effettuato il pagamento di quanto dovuto e si verifica l'abolizione della norma sanzionatoria, l'Ufficio non può pretendere il pagamento della sanzione che sarebbe stata dovuta se non fosse intervenuta *l'abolitio criminis*; se invece, il contribuente non ha ancora effettuato il versamento e la norma sanzionatoria viene modificata con l'introduzione di una diminuzione dell'entità della sanzione, il contribuente deve pagare la sanzione inizialmente prevista senza poter beneficiare della riduzione sopravvenuta. In questa seconda ipotesi emerge chiaramente come sia

²¹⁷ FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., p.56.

²¹⁸ CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., pp.2271-2272.

²¹⁹ ANON, *Il principio del favor rei*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 26 settembre 2015, p. 23.

irrilevante il fatto che il pagamento non sia ancora stato effettuato, ma conta solamente la definitività del provvedimento.

CAPITOLO 3

PROFILI APPLICATIVI PARTICOLARI DEL C.D. “FAVOR REI” NELLE RECENTI EVOLUZIONI NORMATIVE IN MATERIA SANZIONATORIA, NELLE SANZIONI IMPROPRIE E NEI COSTI BLACK LIST

SOMMARIO: *Premessa* - 1. La riforma delle sanzioni tributarie – 1.1 La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (cenni) – 1.2 La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario – 1.2.1 Le modifiche in materia di sanzioni tributarie non penali su imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi – 1.2.2 Le modifiche alle disposizioni generali delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie – 2. Il principio del *favor rei* nel nuovo sistema sanzionatorio tributario – 3. Il principio del *favor rei* in una particolare categoria: le sanzioni improprie – 3.1 Le sanzioni improprie – 3.2 La giurisprudenza costituzionale sulle sanzioni improprie – 3.3 Alcune fattispecie di sanzioni improprie – 3.4 L’applicazione del principio del *favor rei* nelle sanzioni improprie – 4. Il *favor rei* nei costi *black list*: le nuove regole sulla deducibilità e la retroattività della sanzione.

Premessa

Il principio del *favor rei* ha assunto un ruolo centrale nelle discussioni riguardanti la recente revisione del sistema sanzionatorio tributario, in quanto una parte importante delle nuove previsioni regola determinate violazioni con sanzioni di minore entità rispetto alle precedenti.²²⁰ Con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 il legislatore ha revisionato il sistema sanzionatorio tributario dando attuazione ai principi e ai criteri direttivi contenuti all’art. 8 della Legge Delega 23/2014, ossia all’esigenza di rafforzamento del principio di predeterminazione delle condotte e di proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto alla

²²⁰ LIBURDI D., *L’applicazione del favor rei nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, n. 14 del 2016, pp. 1-1332.

gravità dei comportamenti.²²¹ Con l'intervento di modifica quindi, si è configurato un quadro giuridico più chiaro delle obbligazioni dei contribuenti e una maggiore certezza della risposta sanzionatoria. La riforma ha riguardato le sanzioni previste per violazioni tributarie sia in campo penale, apportando numerose modifiche al D.Lgs. 74/2000, sia in campo amministrativo, intervenendo sui D.Lgs. 471 e 472 del 1997 e su altre norme non collocate nei decreti suddetti.

Nell'esaminare le nuove previsioni sanzionatorie amministrative tributarie, ci si è interrogati sin da subito sulla loro applicabilità alle violazioni commesse prima della loro entrata in vigore, in ossequio al principio del *favor rei*. Proprio attorno a tale principio si sono concentrate molte discussioni in quanto non vi era chiarezza circa la sua applicabilità a causa di rinvii della decorrenza, oltre ad una iniziale previsione di applicazione temporanea.²²²

Si propone di seguito una rapida analisi delle principali modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, per poi approfondire le discussioni concernenti l'applicazione del principio del *favor rei* alle nuove disposizioni, il cui campo di attuazione è stato delineato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.²²³ Infine, si descrive un particolare fenomeno, ossia le sanzioni improprie e l'applicabilità alle stesse del *favor rei*.

1. La riforma delle sanzioni tributarie

Con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, rubricato «*revisione del sistema sanzionatorio*» e pubblicato sul supplemento ordinario n. 55 alla Gazzetta Ufficiale 7 ottobre 2015, n. 233 è stata emendata la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie. Il Titolo I del decreto cit. contiene la riforma dei reati tributari mentre al Titolo II sono indicate le modifiche relative alle sanzioni amministrative tributarie.²²⁴ La revisione è stata attuata nel rispetto delle linee guida contenute nella legge delega e finalizzate da un lato, ad organizzare meglio i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e il sistema sanzionatorio penale disciplinati dal principio di specialità, dall'altro, a limitare l'applicazione della sanzione penale ai soli casi ritenuti più gravi, ossia ai comportamenti fraudolenti, artificiosi e inesistenti ai quali è

²²¹ LIBURDI D., RANOCCHI G. P., *Revisione dei principi sanzionatori all'insegna della gradazione e di una maggiore razionalità*, in *Il Fisco*, n. 1 del 2016, pp. 1-24.

²²² Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183-bis. Schema del Decreto Legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio. Parere ai sensi degli articoli 1, comma 7, e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.cit.

²²³ Circolare 4 Marzo 2016, n. 4/E.

²²⁴ LAMEDICA T., *Riforma sanzioni (non solo penali): convivenza col principio del favor rei*, in *Ipsos Quotidiano*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 24 ottobre, 2015.

attribuito un maggior disvalore anche dal punto di vista etico e sociale e non solo giuridico.²²⁵ La possibilità di applicare una minore sanzione penale o di sostituirla con una sanzione amministrativa è una finalità perseguita attraverso una ridefinizione delle soglie di punibilità e l'introduzione dei nuovi casi di non punibilità; con la riforma si definiscono delle sanzioni adeguate alle condotte illecite secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti assunti dal contribuente.²²⁶

Con riferimento alla revisione delle sanzioni amministrative tributarie, sin da subito l'attenzione degli esperti del settore si è concentrata sulla decorrenza delle nuove norme e se vi erano delle disposizioni transitorie. Questo perché, quando interviene una riforma che comporta l'introduzione di previsioni più favorevoli per il contribuente, ossia comporta l'abrogazione di fattispecie di illecito o una riduzione delle sanzioni presenti, si deve andare a verificare la loro efficacia retroattiva, alla luce del disposto dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997. La questione ha suscitato interesse anche in seguito alle diverse previsioni di decorrenza intervenute durante la stesura del decreto.²²⁷

Si esaminano di seguito le principali novità apportate da questo intervento modificativo, evidenziando le nuove previsioni sanzionatorie tributarie sia in ambito penale, sia in ambito amministrativo e analizzando per quest'ultime l'applicazione del principio del *favor rei* dati gli interventi a favore del contribuente.²²⁸

1.1 La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (cenni)

Il Titolo I del D.Lgs. 158/2015 si occupa della revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario «secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti». Nello specifico, la L. 23/2014 dispone che il Governo è delegato a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio: non si parla di riforma ma di revisione del sistema sanzionatorio. L'utilizzo di tale terminologia può essere interpretato nel senso che le modifiche debbano essere effettuate nel rispetto dei principi cardine del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i quali sono volti a fornire una risposta repressiva in caso di condotte

²²⁵ Per la definizione del principio di specialità si veda Capitolo 1, nota 49.

²²⁶ Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183-bis. Schema del Decreto Legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio. Parere ai sensi degli articoli 1, comma 7, e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.cit.

²²⁷ CARINCI A., *Riforma delle sanzioni tributarie, un doveroso rinvio*, in *Il Sole 24 Ore*, Quotidiano del Fisco n. 11 del 2016.

²²⁸ SERVIDIO S., *Riforma delle sanzioni anticipata al 1° gennaio 2016: il punto della situazione*, in *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2016, 2, 148.

antigiuridiche al momento della dichiarazione ossia al momento dell'auto-accertamento da parte del contribuente del debito d'imposta a suo carico.²²⁹

Il D.Lgs. 158/2015 ha apportato numerose modifiche al testo del D.Lgs. 74/2000 il quale si occupa della «*disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*».

In via generale, con la revisione si è dato un maggior rilievo alle condotte fraudolente prevedendo un inasprimento della risposta sanzionatoria, mentre per i comportamenti ritenuti meno gravi si sono elevate le soglie di punibilità prevedendo però al loro superamento, in alcune ipotesi, una pena aumentata rispetto alla precedente; infine, in altre fattispecie le sanzioni penali sono state sostituite da quelle amministrative.²³⁰

In sintesi, con il decreto si fornisce sin da subito una definizione più precisa di alcune espressioni impiegate nei successivi titoli del D.Lgs. 74/2000 al fine di facilitarne la comprensione e limitarne gli spazi interpretativi.²³¹ Per quanto concerne la dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, viene meno il riferimento all'annualità della stessa, ampliando il numero delle dichiarazioni dalle quali può scaturire il reato;²³² per la dichiarazione fraudolenta mediante artifici,²³³ invece, viene innalzata la soglia di punibilità e si apportano delle modifiche alla precedente struttura dell'illecito.²³⁴ In caso di omessa dichiarazione, occultamento o distruzione di scritture contabili e compensazione di crediti inesistente si ha un aggravio della pena applicata; viene introdotto il reato di mancata presentazione della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta (art 6 e 9). Nel rispetto di quanto indicato nella legge delega, le soglie di punibilità vengono elevate in caso di dichiarazione infedele (art. 4), di omesso versamento di ritenute e risultanti dalla certificazione del sostituto (art. 7), di omesso versamento dell'IVA (art. 8) e di omessa dichiarazione con un incremento della pena in quest'ultima fattispecie nel caso in cui

²²⁹ Servizio del bilancio. Revisione del sistema sanzionatorio, Schema di D.Lgs. n. 183-bis. Artt. 1, co. 7, e 8, co. 1, L. 23/2014. XVII Legislatura. Settembre 2015. Disponibile su:
< <http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/939530/index.html> > [Data di accesso: 1 aprile 2016.]

²³⁰ Idem, *Ibidem*.

²³¹ L'art. 1 D.Lgs. 158/2015 chiarisce il significato di alcune espressioni già presenti nel D.Lgs. 74/2000 antecedente alla revisione e ne esplicita altre in precedenza non considerate.

²³² Per il reato di dichiarazione fraudolenta, si considerano tutte le dichiarazioni riguardanti le imposte sui redditi e l'IVA, comprese quelle presentate al verificarsi di operazioni straordinarie o procedure concorsuali (art. 2 D.Lgs. 158/2015).

²³³ Si fa riferimento al compimento di «*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*» ovvero all'impiego «*di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*» da parte di colui che evade le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. [art. 3 D.Lgs. 74/2000.]

²³⁴ Secondo quest'ultima previsione il reato diventa ascrivibile non più solo ai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ma anche a un qualsiasi soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione IVA (art.3).

si configuri il reato (art. 5);²³⁵ si dispone inoltre la non punibilità nel caso in cui venga effettuato il pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento in presenza del reato di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA (art. 11 e 12).²³⁶ Nel D.Lgs. 74/2000 viene inserita la disposizione relativa alla confisca dei beni che costituiscono il profitto nel caso in cui vi sia una condanna per un reato tributario (art.10) e per i beni diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie sequestrati nel corso dei procedimenti penali relativi ai reati tributari, si dispone la possibilità di affidarli in custodia giudiziale agli organi dell'amministrazione finanziaria per le loro esigenze operative (art. 13). Infine l'art. 14 prevede espressamente l'abrogazione di alcune disposizioni del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Le modifiche qui descritte sono entrate in vigore a partire dal 22 ottobre 2015; il loro effetto è quindi autonomo rispetto alle modifiche contenute al Titolo II che, come si avrà modo di evidenziare successivamente, sono entrate in vigore il 1 gennaio 2016.

1.2 La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario

Il Titolo II del D.Lgs. 158/2015 si occupa della revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario che apporta modifiche significative alla disciplina vigente; come per il Titolo precedentemente analizzato, la finalità dell'intervento di modifica è quella di garantire l'applicazione del principio di proporzionalità prevedendo delle sanzioni amministrative correlate alla gravità dei comportamenti assunti da colui che compie l'illecito. Inoltre, viene prevista l'applicazione delle sanzioni amministrative in sostituzione di quelle penali tenendo in considerazione anche le soglie di punibilità, o una riduzione delle stesse per le violazioni meno gravi.²³⁷

²³⁵ La fattispecie di infedele dichiarazione si verifica quando il contribuente *«al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti»*. [art. 4 D.Lgs. 74/2000.] La fattispecie di omessa dichiarazione si configura quando il contribuente *«al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta,essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte»*; si considera anche la mancata presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta. Non si ritiene, invece, omessa *«la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto»*. [art. 5 D.Lgs. 74/2000.]

²³⁶ Si considera l'integrale pagamento del debito tributario, ossia di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi.

²³⁷ Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183-bis. Schema del Decreto Legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio. Parere ai sensi degli articoli 1, comma 7, e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23. cit.

Il Titolo II è suddiviso in tre Capi i quali apportano delle modifiche alle disposizioni sanzionatorie in tema di imposte sui redditi, IVA e riscossione dei tributi (Capo I), alle disposizioni generali in tema di sanzioni amministrative previste in caso di violazione di norme tributarie di cui al D.Lgs. 472/1997 (Capo II) ed a specifiche disposizioni sanzionatorie non contenute nei D.Lgs. 471 e 472 del 1997 (Capo III).²³⁸

È quindi evidente come la revisione abbia coinvolto sia la disciplina speciale ossia quella riferita a singole fattispecie sanzionatorie, sia quella generale di cui al D.Lgs. 472/1997 per la quale le novità introdotte riguardano profili diversi.²³⁹

Si esaminano di seguito le modifiche significative presenti nel Capo I e Capo II del Titolo II del D.Lgs. 158/2015 per poi soffermarci sulla decorrenza delle nuove disposizioni; si tratta di disposizioni entrate in vigore a partire dal 1 gennaio 2016.²⁴⁰ Inoltre, si esamina la possibilità di applicare il principio del *favor rei* poiché in seguito alla revisione, si sono abrogate alcune ipotesi di illecito e si è intervenuti diminuendo le misure sanzionatorie già esistenti.

1.2.1 Le modifiche in materia di sanzioni tributarie non penali su imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi

Al Titolo II, Capo I del D.Lgs. 158/2015 sono contenute, nel solo art. 15, le modifiche alle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e riscossione dei tributi disciplinate nel D.Lgs. 471/1997. L'intervento realizzato dal legislatore è volto a dare attuazione al principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria al compimento di un illecito.²⁴¹

In particolare, con riferimento all'omessa dichiarazione, viene introdotta una mitigazione delle sanzioni nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione omessa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, purché non sia iniziata nessuna attività di accertamento. In questo modo si dispone un diverso trattamento sanzionatorio tra coloro che non presentano la dichiarazione e coloro che la presentano tardivamente, dando attuazione al principio di proporzionalità.

²³⁸ Le modifiche introdotte nel Capo III riguardano l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, l'imposta di bollo e l'imposta sugli intrattenimenti. [IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, cit., pp. 53-54.]

²³⁹ CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, n. 41 del 2015, pp. 1-3929.

²⁴⁰ La decorrenza delle nuove disposizioni è disciplinata nel Titolo III del D.Lgs. 158/2015.

²⁴¹ Servizio del bilancio. Revisione del sistema sanzionatorio, Schema di D.Lgs. n. 183-bis. Artt. 1, co. 7, e 8, co. 1, L. 23/2014. cit.

In caso di infedeltà delle dichiarazioni presentate, viene graduata la sanzione data la gravità del comportamento del contribuente; si attua una modifica della sanzione varabile, riducendo il massimo e il minimo edittale.²⁴² Nel caso in cui vi siano delle condotte fraudolenti, ossia in presenza dell'utilizzo di «*documentazione falsa, o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente*», si prevede un aggravio della sanzione in quanto si tratta di condotte caratterizzate da un particolare disvalore giuridico.²⁴³

Infine, il legislatore, in tema di versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, ha disposto la riduzione delle sanzioni amministrative previste nel caso in cui l'adempimento non abbia un ritardo superiore ai 90 giorni.²⁴⁴

1.2.2 Le modifiche alle disposizioni generali delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie

Il Capo II del D.Lgs. 158/2015 si compone unicamente dell'art. 16 e introduce delle modifiche alle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative in caso di violazioni di norme tributarie contenute nel D.Lgs. 472/1997.

Nello specifico, l'intervento di revisione incide sul principio della recidiva infratriennale eliminando la discrezionalità nell'applicazione rimessa agli Uffici impositori; viene disposta una sanzione aumentata per coloro che nei tre anni precedenti hanno posto in essere una violazione della stessa indole.²⁴⁵ Tale previsione non opera quando l'applicazione della recidiva comporterebbe una sproporzione tra l'entità del tributo a cui la violazione si riferisce e la sanzione irrogata;²⁴⁶ Inoltre, anche la mediazione e la conciliazione tributaria non sono rilevanti ai fini della recidiva.²⁴⁷

Con riferimento ai responsabili delle sanzioni amministrative (art. 11, D.Lgs. 472/1997) viene disposta la solidarietà nel pagamento della sanzione tra colui che ha commesso la violazione e il soggetto nell'interesse del quale è stata commessa la violazione stessa; si modifica anche la

²⁴² Tale previsione si applica con riferimento alla dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, dell'IVA e del sostituto d'imposta. [Idem, *Ibidem*.]

²⁴³ Il motivo per cui si è introdotto un aggravio della sanzione in caso di dichiarazione fraudolenta va ricercato nella rimozione della rilevanza penale di tale fattispecie.

²⁴⁴ LIBURDI D., RIOLO G., *Le novità in sintesi*, in AA. VV. *Sanzioni tributarie 2016*, cit., pp. 69-77.

²⁴⁵ Per violazione della stessa indole si intendono «*le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità*». [art. 7, comma 3 D.Lgs. 472/1997.]

²⁴⁶ LIBURDI D., RANOCCHI G. P., *I principi generali di applicazione delle sanzioni*, in AA. VV. *Sanzioni tributarie 2016*, cit., pp. 7-8.

²⁴⁷ Non sono rilevanti ai fini della recidiva le violazioni «*definite ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione e di conciliazione*». [art. 7, comma 3 D.Lgs. 472/1997 così come modificato dal D.Lgs. 158/2015.]

disciplina relativa alla responsabilità per la cessione d'azienda. Con quest'ultima modifica, rispetto alla disciplina originaria di cui all'art. 14, D.Lgs. 472/1997, viene introdotta una causa di disapplicazione della norma e una di estensione della disciplina previgente.²⁴⁸ Nell'ambito della disciplina sul concorso di violazioni e continuazione (art. 12, D.Lgs. 472/1997) viene previsto che, oltre all'ipotesi di accertamento con adesione, anche in caso di mediazione e conciliazione giudiziale «*le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta*». La revisione incide anche sull'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997) nonostante fosse già stato oggetto di modifiche con la Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, art. 1, commi da 637 a 640);²⁴⁹ con il D.Lgs. 158/2015, per poter beneficiare di una sanzione ridotta, si deve procedere alla regolarizzazione della posizione entro un termine di 90 giorni dalla data di errore o di omissione o dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione.²⁵⁰ Infine, al fine di tutelare il credito erariale, il legislatore è intervenuto sulla sospensione dei rimborsi e la compensazione (art. 23, D.Lgs. 472/1997), stabilendone la sospensione se il contribuente che ne stava beneficiando è l'autore di una violazione tributaria per la quale è avvenuta la notifica dell'atto di irrogazione della sanzione o di contestazione della violazione; la decisione è rimessa al contenuto dell'atto o alla Commissione Tributaria chiamata a decidere sulla questione.

2. Il principio del *favor rei* nel nuovo sistema sanzionatorio tributario

Il *favor rei*, quale principio di carattere generale, è stato oggetto di molte discussioni in seguito alla revisione del sistema sanzionatorio attuata con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 a causa della iniziale previsione sulla decorrenza delle nuove disposizioni, le quali in via prevalente introducono sanzioni più miti rispetto alle precedenti.²⁵¹

²⁴⁸ Per quanto riguarda la causa di disapplicazione della norma, viene meno la responsabilità del cessionario con il cedente per il pagamento delle imposte e delle sanzioni per violazioni commesse nell'anno della cessione e ne due precedenti in caso di cessione in presenza di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato di risanamento o di un prevede una causa di un procedimento di composizione della crisi da sovra indebitamento o di liquidazione del patrimonio. Per quanto riguarda la causa di estensione, invece, si prevede l'applicazione della disciplina anche in caso di conferimento d'azienda, in quanto compatibile. [IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, cit.]

²⁴⁹ Il ravvedimento operoso è un istituto che consente al contribuente di regolarizzare, volontariamente, versamenti di imposte omessi o insufficienti e altre irregolarità fiscali, ottenendo così il beneficio di una sanzione ridotta. [BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., pp. 406-407.]

²⁵⁰ IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, cit., pp. 132-135.

²⁵¹ LIBURDI D., *L'applicazione del favor rei nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*, cit., pp. 1-1332.

Nella bozza del decreto si prevedeva che «*le disposizioni previste dal provvedimento in esame si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017*». Vi era quindi l'intenzione di un'applicazione "a tempo" delle nuove sanzioni, comportando una sospensione per due anni del precedente impianto sanzionatorio introdotto con il D.Lgs. 472/1997, il quale sarebbe poi tornato ad essere nuovamente applicabile.²⁵²

La previsione di efficacia confinata intermini temporali ha dato vita a molte critiche in quanto non era chiara la ragione per cui si disponeva una limitazione degli effetti della normativa introdotta con l'intervento di revisione. Le critiche mosse sul tema evidenziavano come la previsione di un'attuazione delle nuove disposizioni sanzionatorie temporanea avrebbe messo in dubbio l'applicazione del principio del *favor rei* alle violazioni commesse nel passato e non ancora definitive all'entrata in vigore delle nuove norme.²⁵³ Infatti, prevedendo un intervallo temporale nel quale applicare le nuove disposizioni, si andrebbe a classificare la nuova legge come temporanea con la conseguenza di non poter applicare la retroattività favorevole; l'impossibilità di estendere il *favor rei* alle leggi temporanee è una proibizione espressamente prevista dall'art. 2, comma 5 c.p. in tema di successione di leggi penali e confermata in ambito tributario dalla Circolare 180/E del 1998.²⁵⁴

Inoltre, sin da subito non sono apparse chiare le ragioni che avevano portato il legislatore a voler adottare una simile decisione; quest'ultima perplessità venne evidenziata anche nell'analisi del provvedimento da parte del Senato e della Camera²⁵⁵ sottolineando l'opportunità per il Governo di chiarire «*il motivo della limitazione temporale degli effetti della complessa normativa introdotta con il provvedimento in esame dati gli aspetti che riguardano la successione di leggi penali nel tempo*», oltre ad evidenziare l'assenza di un riferimento all'applicazione temporanea della normativa delegata nella norma di delega.²⁵⁶

Successivamente la previsione è stata modificata e nella versione del decreto pubblicata in Gazzetta Ufficiale e prima che su di essa vi fosse l'intervento della legge di stabilità 2016, era stata disposta l'applicazione delle modifiche concernenti le sanzioni amministrative tributarie

²⁵² LAMEDICA T., *Riforma sanzioni amministrative tributarie: e le violazioni pregresse?*, in Ipoa Quotidiano, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 17 ottobre 2015.

²⁵³ MAZZOCCHI S., *Quale destino per il favor rei nel nuovo impianto sanzionatorio?*, cit.

²⁵⁴ Nella Circolare 180/1998 si dispone che il principio del *favor rei* può essere derogato quando «*le previsioni sanzionatorie siano legate a circostanze eccezionali che ne rendano probabile una limitata efficacia temporale. In tal caso, infatti, il favor rei si tradurrebbe nell'impunità del soggetto, in grado di prevedere agevolmente l'abrogazione della disposizione sanzionatoria*».

²⁵⁵ Servizio del bilancio. Revisione del sistema sanzionatorio, Schema di D.Lgs. n. 183-bis. Artt. 1, co. 7, e 8, co. 1, L. 23/2014. cit.

²⁵⁶ ASSUMMA B., *Svista multipla sulle sanzioni*, cit.

a decorrere dal 1 gennaio 2017 (art. 32, comma 1, D.Lgs. 158/2015);²⁵⁷ era quindi presente sin da subito una diversità rispetto a quanto previsto per la decorrenza delle modifiche conseguenti alla revisione delle sanzioni penal-tributarie.²⁵⁸ Sulla base della formulazione dell'art. 32 suddetto, si poteva sostenere che il legislatore avesse implicitamente inserito una deroga al *favor rei*, per cui le nuove norme più favorevoli non si sarebbero applicate al contribuente in via retroattiva.²⁵⁹ Inoltre, non si comprendevano i motivi di un simile rinvio: ipotizzando, invece, la possibilità di applicare il *favor rei*, la decorrenza a partire dal 2017 avrebbe comportato per i contribuenti la necessità di impugnare i provvedimenti di irrogazione al fine di evitarne la definitività, la quale avrebbe precluso l'applicazione delle nuove disposizioni sanzionatorie più favorevoli.²⁶⁰

Infine, con la legge di stabilità n. 208 del 28 dicembre 2015, è stata anticipata la decorrenza delle nuove norme al 1 gennaio 2016. Questa decisione è stata una scelta quasi d'obbligo per il legislatore perché l'introduzione di norme più favorevoli, avrebbe portato i contribuenti ad adoperarsi per evitare la definitività delle contestazioni realizzate nel 2016. L'anticipazione di un anno ha invece ridotto l'impatto iniziale che la decorrenza avrebbe generato; nonostante ciò gli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria a fine 2015 verranno comunque impugnati per evitarne la definitività e consentire l'applicazione delle nuove norme più favorevoli. Le sanzioni irrogate dovranno quindi essere nuovamente calcolate tenendo conto delle modifiche intercorse.²⁶¹

Per gli atti irrogati successivamente ma relativi a violazioni commesse quando era in vigore la precedente disciplina si deve verificare la possibilità di applicare il principio del *favor rei*. Le modifiche che invece determinano un aggravio per il contribuente rispetto a quanto previsto in precedenza, non sono applicabili in via retroattiva.²⁶²

²⁵⁷ L'iniziale versione dell'art. 32, D.Lgs. 158/2015 disponeva che «le disposizioni di cui al Titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017».

²⁵⁸ Va ricordato che le modifiche ai reati tributari sono entrate in vigore immediatamente, a decorrere dal 22 ottobre 2015 ossia dopo che è trascorso il periodo di *vacatio legis* dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (7 ottobre 2015, n. 233, supplemento ordinario n. 55).

²⁵⁹ AA. VV., *Circolare tematica. Riforma delle sanzioni amministrative tributarie – novità del D.Lgs. 24/09/2015 n. 158*, Studio Righini, Commercialisti e Avvocati, 29 ottobre 2015. Disponibile su: <<http://www.studiorighini.it/public/file>> [Data di accesso: 14 gennaio 2016.]

²⁶⁰ IPSOA, *Riforma sanzioni: il principio del favor rei*, in Ipsoa Quotidiano, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 21 ottobre 2015.

²⁶¹ DEOTTO D., *Un sistema più razionale da maneggiare con cura*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi, 6 gennaio 2016, p. 27. Per un approfondimento sul tema: GAVIOLI F., *Revisione del sistema sanzionatorio: disposizioni della GdF*, in Il Sole 24 Ore, Guida ai Controlli Fiscali, n. 1, gennaio 2016, pp. 22-26. ANON, *Sconto sui procedimenti in corso*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi, 3 gennaio 2016.

²⁶² CARINCI A., *Favor rei sulle sanzioni da sollecitare in contenzioso*, cit.

Tuttavia, va evidenziato che il D.Lgs. 158/2015 non contiene nessuna indicazione sull'inapplicabilità del *favor rei*. Inoltre, a sostegno di tale posizione vi è anche il comma 133 dell'art. 1 della L. 28 dicembre 2015, n. 208 nel quale si specifica che restano valide le sanzioni nella misura prevista dalle norme pregresse per la procedura di *voluntary disclosure* di cui alla L. 15 dicembre 2014, n.186.²⁶³ Sulla base di tale previsione *ad hoc* in tema di collaborazione volontaria si può ricavare una conferma di applicazione del *favor rei* a tutti gli altri interventi di modifica.²⁶⁴

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 4/E del 4 marzo 2016. Secondo l'Agenzia, il *favor rei* trova applicazione per gli atti emessi prima del 1 gennaio 2016, i quali prevedono l'irrogazione di sanzioni definite sulla base delle disposizioni precedenti la riforma e per i quali sia ancora possibile proporre ricorso davanti all'autorità giudiziaria. Il contribuente ha diritto ad un ricalcolo della sanzione applicata in modo da poter beneficiare di una sanzione più favorevole. L'unico limite, così come espressamente previsto dall'art. 3, comma 3 D.Lgs. 472/1997 è la definitività del provvedimento di irrogazione anche se non è ancora intercorso il pagamento della sanzione. La Circolare precisa anche che se il contribuente si trova nella situazione in cui può beneficiare dell'applicazione della *lex mitior*, deve richiedere all'Ufficio la rideterminazione delle sanzioni irrogate attraverso la presentazione di un'istanza. Nel caso in cui alla data del 1 gennaio 2016 sia ancora pendente il giudizio presso la Commissione tributaria e se vi sono i presupposti per l'applicazione dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 472/1997, spetta all'Ufficio definire le nuove sanzioni autonomamente; in presenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 3 comma 3 del D.Lgs. 472/1997 le sanzioni vengono ricalcolate direttamente dall'Ufficio o su richiesta dell'autorità giudiziaria.²⁶⁵ Anche in sede di ravvedimento operoso, alle violazioni commesse prima del 1 gennaio 2016, si applicano le sanzioni più favorevoli introdotte grazie alla riforma.²⁶⁶

²⁶³ La "collaborazione volontaria" (*voluntary disclosure*) è uno strumento che permette ai contribuenti che detengono illecitamente patrimoni all'estero di regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'Amministrazione Finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio. [Agenzia delle Entrate, *Voluntary disclosure*, Conferenza stampa, 9 dicembre 2015. Disponibile su: <<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Collaborazione+volontaria+%28voluntary+disclosure%29/>> [Data di accesso: 22/05/2016.]

²⁶⁴ AA. VV., *Circolare tematica. Riforma delle sanzioni amministrative tributarie – novità del D.Lgs. 24/09/2015 n. 158*, cit.

²⁶⁵ Nella Circolare 4 Marzo 2016, n. 4/E si ricorda che l'art. 3 comma 2 dispone che «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»; il comma 3 poi, statuisce 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».

²⁶⁶ IPSOA, *Sanzioni tributarie: favor rei anche per gli atti notificati prima del 2016*, in Ipsoa Quotidiano, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 26 gennaio 2016.

3. Il principio del *favor rei* in una particolare categoria: le sanzioni improprie

Il principio del *favor rei* quale principio generale dell'ordinamento giuridico sanzionatorio tributario, assume rilevanza anche con riferimento allo *ius superveniens* in tema di sanzioni improprie. Si tratta di uno strumento sanzionatorio atipico e privo di rilevanza costituzionale utilizzato dal legislatore come strumento di reazione all'inosservanza del precetto da parte del contribuente. Sono quindi delle misure sanzionatorie che hanno subito un'evoluzione nel corso del tempo e caratterizzano ancora oggi il nostro sistema sanzionatorio tributario, anche se in misura minore in quanto si sta procedendo verso una loro graduale eliminazione; il contribuente nel caso in cui si verifichi una modifica della sanzione impropria a lui ascrivibile, può invocare il principio del *favor rei* al fine di poter beneficiare del trattamento sanzionatorio se a lui più favorevole.²⁶⁷

3.1 Le sanzioni improprie

Con il D.Lgs. 472/1997 il legislatore ha definito un sistema sanzionatorio omogeneo in termini di tipologia di sanzioni amministrative; è stata disposta una tipizzazione delle sanzioni amministrative tributarie che sono oggi rappresentate dalla sanzione pecuniaria e dalle sanzioni accessorie.²⁶⁸ Nonostante tale scelta del legislatore tributario, vi sono delle situazioni in cui in caso di inosservanza degli obblighi tributari di natura formale, sono presenti in capo al contribuente che ha commesso la violazione delle conseguenze pregiudizievoli. Suddette conseguenze si definiscono “sanzioni improprie” e sono effetti sfavorevoli che si affiancano alle sanzioni tributarie amministrative o penali previste per la violazione compiuta, ossia alle sanzioni proprie previste e disciplinate dal legislatore.²⁶⁹

²⁶⁷ CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., p. 2277.

²⁶⁸ L'art. 2, comma 1, D.Lgs. 472/1997 dispone che «le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti». L'art. 21, D.Lgs. 472/1997 elenca le sanzioni accessorie applicabili, statuendo che «costituiscono sanzioni amministrative accessorie: a) l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati; b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi; d) la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c»).

²⁶⁹ ARTUSO, E. *La deducibilità dei “costi neri”*: brevi osservazioni sulla possibilità di utilizzo della prova presuntiva, a margine di una condivisibile pronuncia di merito (*Comm. trib. reg. di Trieste, sez. VII, n. 158/07/2010*) in *Riv. dir. trib.*, 11, II, 2011, pp. 562-577.

Le sanzioni improprie possono essere definire come precetti *in mala partem* che consistono, ad esempio, in limiti probatori, in diversi criteri nella definizione della base imponibile, in divieti e decadenze; è possibile distinguere le sanzioni improprie di carattere procedimentale le quali prevedono che al compiersi di una determinata violazione vi sia una limitazione dei mezzi di difesa o un incremento dei poteri di controllo e di accertamento in capo all'Amministrazione Finanziaria, e le sanzioni improprie di carattere sostanziale le quali possono prevedere il pagamento di una maggiore imposta determinata considerando nella base imponibile anche fatti che sarebbero stati irrilevanti in assenza della violazione, attraverso ad esempio il mancato riconoscimento delle detrazioni o deduzioni.²⁷⁰

Ci troviamo al cospetto di un meccanismo sanzionatorio che incide su valori costituzionali quali il diritto di difesa (art. 24 Cost.) e il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e che risultano estranee alla determinazione della ricchezza e alla funzione dei tributi.²⁷¹

Nonostante le molteplici questioni di legittimità sollevate, la Corte Costituzionale non ha mai parlato direttamente di “sanzioni improprie” e ha assunto un orientamento volto a giustificare il diverso trattamento sanzionatorio tra i contribuenti che rispettano il precetto e coloro che invece lo violano, evidenziando così l'assenza di contrasti con i canoni costituzionali.²⁷²

Prima di procedere ad una disamina del rapporto tra sanzioni improprie e Corte Costituzionale e tra sanzioni improprie e *favor rei* appare necessario analizzare in modo più accurato queste misure sanzionatorie.

Le sanzioni improprie costituiscono un insieme di strumenti di reazione dell'ordinamento al verificarsi di una violazione di una disposizione e si contraddistinguono per essere dotati di un certo grado di afflittività. Una definizione di sanzione impropria più precisa ci viene fornita da Del Federico, L. (2014) il quale evidenzia una caratteristica di tale categoria sottolineando che *«il dato peculiare in tutte le fattispecie trattate dalla giurisprudenza costituzionale, e dalla dottrina qualificate come sanzioni improprie, è costituito da una pur minima afflittività, non esplicitata sul piano giuridico formale, ma pur sempre rilevante in termini funzionali, tanto da indurre l'interprete ad evocare il fenomeno sanzionatorio, in senso punitivo»*.²⁷³ Per definire la fattispecie in modo più preciso, va effettuata un'ulteriore distinzione: non si

²⁷⁰ DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit. pp. 693-698.

²⁷¹ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche - giuridiche*, cit., p. 439. La funzione tipica del tributo è quella consentire la contribuzione alle spese pubbliche, mentre le sanzioni hanno una finalità afflittiva per il contribuente ha commesso l'illecito. [DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pp. 698-720.]

²⁷² La questione è esaminata nel paragrafo seguente.

²⁷³ DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., p. 705.

considerano in tale categoria le sanzioni civili²⁷⁴ e le sanzioni che nella L. 4/1929 risultavano atipiche rispetto alle sanzioni che essa disciplinava. Quest'ultime sono misure sanzionatorie che hanno la struttura delle sanzioni in senso stretto²⁷⁵ e vengono a seconda dei casi ricomprese o tra le sanzioni principali o tra le sanzioni accessorie. Sulla base di quanto suddetto, per sanzioni improprie quindi, si intendono le reazioni dell'ordinamento giuridico al verificarsi di una violazione del precetto e non vengono né qualificate né disciplinate come sanzioni ma sono dotate di una funzione afflittiva minima concorrente con le altre funzioni e non prevalente. La funzione tipica della sanzione è costituita dalla repressione dell'illecito e si distingue dalla funzione tipica del tributo che consiste nella contribuzione alle spese pubbliche. Va evidenziato, però che sia la sanzione sia il tributo si caratterizzano per una polifunzionalità cioè per essere dotati di una molteplicità di funzioni e, al fine di distinguere la sanzione dal tributo, non è sufficiente individuare e analizzare la loro funzione tipica perché può non essere unica ma è necessario esaminare la loro funzione prevalente. Per le sanzioni si individua, oltre alla funzione afflittiva, anche altre funzioni quali quella retributiva e quella di prevenzione generale e quella di prevenzione speciale.²⁷⁶ Per identificare quindi se si è di fronte ad una sanzione impropria, oltre ad analizzarne il regime formale, si deve esaminare la struttura e le funzioni della stessa.

All'interno della categoria delle sanzioni improprie è necessario effettuare un'importante distinzione al fine di individuare i fenomeni distorsivi.²⁷⁷ È possibile individuare due specie di sanzioni improprie: le sanzioni improprie *latu sensu* afflittive e le sanzioni improprie "camuffate". Le sanzioni improprie *latu sensu* afflittive si caratterizzano per la presenza di una funzione afflittiva significativa non prevalente e concorrente con le altre funzioni; in questo caso siamo di fronte a mere sanzioni improprie costituite da conseguenze sfavorevoli per il trasgressore.²⁷⁸ Per tali sanzioni, si esaminano nei paragrafi successivi i problemi di legittimità che si sono susseguiti nel tempo in relazione agli artt. 3, 24 e 53 Cost. e si analizza

²⁷⁴ Per la definizione di sanzioni civili si rinvia al capitolo 1, paragrafo 1; esse sono estranee all'analisi delle sanzioni improprie. [Idem, *Ivi*, pp. 703-704]

²⁷⁵ La qualificazione di sanzione amministrativa in senso stretto avviene sulla base di alcuni elementi che caratterizzano la struttura normativa della fattispecie. Tali elementi sono i seguenti: a) il precetto ossia l'indicazione di adottare un determinato comportamento al fine di salvaguardare un interesse di carattere generale; b) anti giuridicità del comportamento adottato che configura un illecito a cui segue una reazione dell'ordinamento; c) la sanzione quale risposta all'illecito commesso; d) il procedimento che accerta l'illecito e ne individua il responsabile nel rispetto delle garanzie a favore del soggetto incriminato. [DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone – Berliri, Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, pp. 519-532.]

²⁷⁶ DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pp. 702-709.

²⁷⁷ Idem, *Ibidem*.

²⁷⁸ DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di Perrone – Berliri, cit., pp. 519-532.

la possibilità di applicazione del principio del *favor rei* quale principio generale in tema di sanzioni amministrative tributarie disciplinato all'art. 3, D.Lgs. 472/1997. Inoltre, non è da escludere la possibilità di una progressiva applicazione anche dei principi di imputabilità e di colpevolezza (artt. 4 e 5, D.Lgs. 472/1997) e delle garanzie della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.²⁷⁹ Le sanzioni improprie “camuffate”, invece, si caratterizzano per una afflittività preponderante rispetto alle altre funzioni concorrenti e quindi caratterizzante le stesse come sanzioni punitive; si tratta di sanzioni (punitive) atipiche che il legislatore non disciplina come sanzioni ma celano una funzione punitiva in senso stretto. Ad esse si applicano i principi generali contenuti nel D.Lgs. 472/1997, oltre ai principi costituzionali.²⁸⁰

Le sanzioni improprie in materia tributaria sono molteplici e questo comporta la necessità per l'interprete di esaminare singolarmente ciascuna fattispecie, andando a verificare se si trova di fronte ad una mera sanzione impropria, quale strumento non disciplinato né qualificato dal legislatore come sanzione,²⁸¹ in cui vi è la presenza di una funzione afflittiva non prevalente e concorrente con le altre funzioni, o se si trova innanzi ad una sanzione atipica ossia ad una sanzione “camuffata” che comporta il rischio di sanzionare in modo occulto degli illeciti, eludendo le garanzie costituzionali.²⁸²

Si esamina di seguito la rilevanza delle sanzioni improprie in tema di legittimità costituzionale evidenziando le decisioni assunte nel tempo dalla Corte Costituzionale; si propone poi un'elencazione delle sanzioni improprie che hanno suscitato maggior discussione e interesse e infine, si fornisce un'analisi del rapporto tra le sanzioni improprie e il principio del *favor rei*.

6.1 La giurisprudenza costituzionale sulle sanzioni improprie

In tema di sanzioni improprie, la Corte Costituzionale è stata più volte investita della questione di legittimità con riferimento alla violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

²⁷⁹ Secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la funzione afflittiva e la reazione all'illecito rappresentano gli elementi necessari per identificare la sanzione e per proceder poi all'applicazione delle garanzie previste dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo; quest'ultima distingue le garanzie applicabili alla materia civile e alla materia penale senza effettuare nessun riferimento alla materia tributaria. La qualifica formale suddetta è stata progressivamente superata, consentendo così un'estensione delle garanzie fondamentali previste dalla Convenzione Europea per la materia penale anche all'illecito amministrativo tributario: si tratta della presunzione di innocenza e delle garanzie processuali (art. 6, Diritto a un equo processo) e del principio di irretroattività (art. 7, *Nulla poena sine lege*). [FAVA, C. *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*. cit., pp. 124-136.]

²⁸⁰ DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di Perrone – Berliri, cit., pp. 519-532.

²⁸¹ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., pp. 928-930.

²⁸² FAVA, C. *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*. cit., pp. 124-136.

La questione è stata affrontata per la prima volta nel 1967, con la sentenza n.103.²⁸³ Nello specifico, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità, incentrata sugli artt. 3 e 53 Cost. con riferimento all'art. 22, comma 1, D.P.R. 5 luglio 1951, n. 573 il quale disponeva che *«in caso di omessa dichiarazione dei redditi soggetti alle imposte dirette, continuano ad essere iscritti a ruolo i redditi accertati per l'anno precedente aumentati del 10 per cento, salva la facoltà dell'Ufficio di eventuali rettifiche»*. La norma suddetta veniva contestata per contrasto con i principi costituzionali in quanto generava una disparità di trattamento tra il contribuente che aveva omesso di presentare la dichiarazione e gli altri contribuenti che avevano realizzato, in quel determinato periodo, un medesimo reddito; infatti, il contribuente che aveva omesso di presentare la dichiarazione non veniva tassato in proporzione alla sua capacità contributiva.²⁸⁴ La Corte però ha ritenuto insussistente il contrasto con il precetto di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., ritenendo che vi è una diversità tra la situazione del contribuente che ha presentato la dichiarazione e quella del contribuente che invece ha omesso di presentarla: quest'ultimo, volontariamente non ha adempiuto alle prescrizioni di legge ponendosi in una posizione anti-giuridica. Sulla base dei motivi sopradescritti, *«il principio di eguaglianza non può essere invocato da chi si pone in una situazione di illecito»*. Con riferimento al principio della capacità contributiva, l'esame della Corte è avvenuto distinguendo da un lato la parte della norma riguardante la continuazione dell'iscrizione a ruolo dei redditi accertati per l'anno precedente in caso di omessa dichiarazione e dall'altro, quella che prevede l'aumento dei redditi del 10%. Nel primo caso la Corte si è espressa evidenziando che non sussiste il contrasto con l'art. 53 Cost. in quanto si tratta di una previsione di legge.²⁸⁵ Con riferimento alla seconda ipotesi, invece, la questione di legittimità è stata ritenuta fondata in quanto *«la pura e semplice considerazione di un presumibile ulteriore sviluppo dell'attività del contribuente con conseguente aumento del reddito è inidonea a legittimare la maggiorazione in esame poiché nessun elemento concreto o indice positivo può essere posto a suo fondamento»*; in aggiunta non è consentito al

²⁸³ Corte cost., 12 luglio 1967, ud. 26 giugno 1967, dep. 12 luglio 1967, n. 103.

²⁸⁴ DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone – Berliri, cit., pp. 519-532.

²⁸⁵ Nello specifico, la Corte Costituzionale ha evidenziato che non vi è violazione dell'art. 53 Cost. in quanto la continuazione dell'iscrizione a ruolo dei redditi accertati per l'anno precedente in caso di omessa dichiarazione era prevista dall'art. 1 D.P.R. 573/1951; in particolare, se non vi era un rapporto collaborativo da parte del contribuente con l'Amministrazione Finanziaria, il reddito da iscrivere a ruolo veniva determinato pari a quello accertato per il periodo precedente. In questo caso, non vi è un contrasto con il principio della capacità contributiva per due ordini di motivi, quali il comportamento assunto dal contribuente che ha omesso di dichiarare dei redditi pur avendoli conseguiti e la presenza di un indicatore di capacità contributiva che è costituito dalla presenza di redditi accertati per l'anno precedente. [Idem, *Ibidem*.]

contribuente di «*dimostrare di aver realizzato un reddito inferiore a quello iscritto a ruolo ed è del tutto irrazionale estendere tale preclusione all'aumento del 10%*».²⁸⁶

La questione di legittimità è stata affrontata dalla Corte anche in sentenze successive. Tra queste, rilevante è la pronuncia n. 201 del 1970.²⁸⁷ In questo caso la Corte è stata chiamata ad esprimersi sulla legittimità dell'art. 109, lett. c), D.P.R. 29 gennaio 1958,²⁸⁸ n. 645 al principio di uguaglianza e di capacità contributiva. Secondo suddetta disposizione, era prevista l'indeducibilità di determinate spese dal reddito dei soggetti tassabili in base al bilancio se non risultavano da apposite registrazioni cronologiche e questo generava una violazione dei precetti costituzionali in quanto l'imposta che veniva applicata era diversa a seconda dell'adempimento o meno di tale obbligo. La questione di legittimità in riferimento al principio di uguaglianza viene rilevata dalla Corte come infondata perché la previsione di cui all'art. 109 è volta a privilegiare la necessità di tutelare l'interesse fiscale; la norma pone tutti i soggetti tassabili in base al bilancio nella medesima posizione consentendo ad essi la detraibilità dal reddito di determinate spese al verificarsi della loro registrazione nel rispetto dei modi e delle indicazioni richieste; «*vi è pertanto nella norma una identità di effetti per tutti i destinatari che ne osservino il precetto e non possono per contro invocare identico trattamento, proprio in virtù del principio di uguaglianza, coloro i quali tale precetto non intendono osservare*». Per quanto riguarda il contrasto con l'art. 53 Cost, la Corte ne giustifica l'insussistenza evidenziando che «*la determinazione della quantità del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere può ben essere dalla legge subordinata alla osservanza di un dato obbligo*».

Infine, un'ulteriore sentenza che conferma la posizione della Corte sulle questioni di legittimità in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost è n. 186 del 1982.²⁸⁹ In tale pronuncia avente ad oggetto la violazione dei precetti costituzionali da parte dell'art. 74, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, la Corte mantiene invariata la propria posizione sulla indeducibilità dei costi non registrati, ribadendo i principi già dichiarati nella sentenza 201/1970.²⁹⁰

Riassumendo, in tutte le pronunce sopradescritte la Corte ha assunto una posizione univoca, evidenziando che per i contribuenti che non hanno adempiuto ad un determinato obbligo previsto dalla legge, l'applicazione di trattamenti di sfavore è giustificata. Oltre a ciò, la Corte ha disposto che possono essere previsti dei trattamenti sfavorevoli per il contribuente nel caso di inosservanza dell'obbligo previsto dalla legge; le conseguenze

²⁸⁶ Corte cost., 12 luglio 1967, n. 103, cit.

²⁸⁷ Corte cost., 28 dicembre 1970, ud. 18 dicembre 1970, dep. 28 dicembre 1970, n. 201.

²⁸⁸ Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

²⁸⁹ Corte cost., 17 novembre 1982, n. 186, in Giust. civ. 1983, I,24.

²⁹⁰ DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pp. 698-720.

sfavorevoli possono prodursi sia sul piano procedimentale, sia sul piano sostanziale.²⁹¹ Con tali decisioni si evidenzia la priorità che viene attribuita all'interesse fiscale alla riscossione dei tributi mentre si pongono in secondo piano i principi di uguaglianza e di capacità contributiva;²⁹² solamente in alcune pronunce riguardanti la legittimità costituzionale delle sanzioni improprie la Corte ha ritenuto fondata la questione sulla base però dell'art. 24 Cost.²⁹³

3.3 Alcune fattispecie di sanzioni improprie

Nonostante gli interventi normativi intercorsi nel tempo, i quali procedono verso una graduale eliminazione delle sanzioni improprie, queste risultano ancora presenti nel nostro sistema sanzionatorio tributario.²⁹⁴ Nello specifico, poiché risultano molteplici le sanzioni improprie presenti in materia tributaria, si fornisce un'elencazione di quelle più significative e discusse senza fornire un esame dettagliato di ciascuna di esse:²⁹⁵

- In materia di accertamento delle imposte sui redditi, è presente l'impossibilità per il contribuente di utilizzare come prova a suo favore i libri, i registri, i documenti e le scritture di cui ha rifiutato l'esibizione o che non ha trasmesso in risposta agli inviti dell'Ufficio (art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e la preclusione per contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili di fornire prova delle circostanze omesse in esse o in contrasto con le loro risultanze (art. 61, D.P.R. 600/1973).
- In riferimento all'imposta di registro, è vigente l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro per i rappresentanti delle amministrazioni dello Stato, i cancellieri, i procuratori e le parti se hanno richiesto la registrazione a debito e hanno fatto un uso diverso di tali atti da quello per cui venne concessa la registrazione suddetta (art. 61, D.P.R. 26 aprile 1983, n. 131). Vi è poi il divieto per i pubblici ufficiali di menzionare, utilizzare e rilasciare copie di atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati (artt. 65, 66, D.P.R. 26 aprile 1983, n. 131).
- In materia di imposta sul valore aggiunto, è prevista l'impossibilità per il contribuente sottoposto ad accertamento induttivo di detrarre l'IVA sugli acquisti se non risultante dalle dichiarazioni periodiche (art. 55, D.P.R. 633/1972) e la perdita della detrazione

²⁹¹ Idem, *Ibidem*.

²⁹² BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, cit., p. 439.

²⁹³ Corte cost., 9 marzo 1992, n. 89 in Riv. dir. trib. 1993, II, 1 con nota di Del Federico.

²⁹⁴ DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributari*, cit., pp. 709-713.

²⁹⁵ FAVA, C. *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*. cit., pp. 134-136.

dell'IVA nel caso di registrazione delle fatture fuori termine (art. 25, comma 1, D.P.R. 633/1972). È disciplinata anche l'impossibilità di utilizzare in sede amministrativa o contenziosa come prova a favore del contribuente i libri, i registri, le scritture e i documenti che non sono stati esibiti da esso al momento dell'ispezione (art. 52 D.P.R. 633/1972).

3.4 L'applicazione del principio del *favor rei* nelle sanzioni improprie

Oltre alle questioni di rilevanza costituzionale, il dibattito sulle sanzioni improprie si è rivolto anche all'applicabilità del principio del *favor rei* di cui all'art. 3 D.Lgs. 472/1997. Sul tema si è espressa la Corte di Cassazione ritenendo che l'applicazione del principio del *favor rei* si possa estendere anche alla categoria delle sanzioni improprie.

Nello specifico, con una prima sentenza del 2000 la Corte si è pronunciata in senso favorevole all'applicazione retroattiva dello *ius superveniens* sia in materia processuale sia in materia sanzionatoria.²⁹⁶ Il caso esaminato riguardava l'abrogazione ad opera dell'art. 5, D.P.R. n. 695/1996²⁹⁷ dell'art. 75, comma 6, TUIR.²⁹⁸ Quest'ultimo disponeva l'impossibilità di fornire una prova dell'esistenza dei costi, altrimenti deducibili, non registrati nella contabilità o per i quali la registrazione era stata eseguita irregolarmente; tale limite probatorio (o prova legale dei costi) era quindi una sanzione ulteriore della violazione dell'obbligo di registrazione. Il caso sottoposto al giudizio della Corte riguardava un'impresa che aveva subito un'ispezione da parte dei militari della Guardia di Finanza i quali, in seguito all'accesso domiciliare, avevano rinvenuto della documentazione extracontabile. L'Amministrazione Finanziaria aveva poi proceduto all'emissione dell'avviso di accertamento ridefinendo il reddito imponibile rettificato tenendo conto anche della documentazione extracontabile. Sulla base dell'art. 75, comma 6 TUIR, il contribuente non poteva fornire la dimostrazione dell'incidenza di costi aziendali non registrati in contabilità e afferenti a maggiori ricavi non dichiarati e accertati nel corso delle attività di verifica; questo incideva negativamente sulla definizione della base imponibile in quanto comportava il pagamento di una maggiore imposta e delle sanzioni su un volume d'affari ricostruito e non sul reddito che era stato occultato. La disposizione è però stata abrogata con il D.P.R. 695/1996 comportando così un ampliamento delle possibilità di prova per il contribuente, il quale poteva quindi dimostrare la rilevanza dei

²⁹⁶ Cass. civ., sez. trib., 22 novembre 2000, n. 15088, in Riv. dir. trib. 2001, II, 313.

²⁹⁷ Si tratta del «Regolamento recante norma per la semplificazione delle scritture contabili».

²⁹⁸ L'art. 75, comma 6, Tuir statuiva che «le spese e gli altri componenti negativi, di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, non sono ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o è stata eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità meramente formali».

costi non rilevati in contabilità. Secondo la Corte «*l'abrogazione della citata disposizione ha determinato, per un verso, un ampliamento della facoltà di prova del contribuente, e, per altro verso, una riduzione del carico sanzionatorio connesso alla violazione degli obblighi di registrazione*»; inoltre, essa chiarisce che «*sia in materia processuale che in materia sanzionatoria, è consentita l'applicazione retroattiva dello ius superveniens*». Infatti, l'art. 75, comma 6 TUIR era inquadrato quale norma procedimentale in quanto norma sulla prova e soggetta al principio del *tempus regit actum* ma la Corte ne evidenzia la natura sanzionatoria in quanto l'indeducibilità dei componenti negativi non registrati costituiva una sanzione impropria.²⁹⁹ In conseguenza a ciò, la Corte ha stabilito che «*la nuova disciplina può trovare applicazione nei procedimenti pendenti, quale che sia la normativa che disciplina i profili sostanziali del contenzioso*» ed è quindi applicabile il principio del *favor rei* «*in forza del quale la eliminazione delle sanzioni opera anche in relazione ai fatti pregressi (art. 3 D.Lgs. 472/1997)*».

Il riconoscimento del principio del *favor rei* anche alle sanzioni improprie rappresenta un fatto innovativo che ha trovato conferma anche in successive sentenze della Corte di Cassazione concernenti l'indeducibilità di costi non registrati nella contabilità.³⁰⁰ Nel dettaglio, con la sentenza n. 10090 del 2002 la Cassazione si è espressa sempre positivamente sull'applicazione del *favor rei* in tema di sanzioni improprie e nello specifico con riferimento alla sanzione impropria della indeducibilità prevista in caso di inosservanza dell'art. 75, comma 6, TUIR.³⁰¹ La questione esaminata riguardava una società per la quale l'Amministrazione Finanziaria aveva proceduto al recupero a tassazione di acquisti di merci e di quote di ammortamento; nel primo caso si faceva riferimento a costi non documentati e tale rilievo era stato ritenuto fondato dal precedente giudizio della CTR del Lazio la quale evidenziava l'assenza di adeguata documentazione in quanto i nomi dei fornitori annotati nei registri erano di fantasia, mentre nel secondo si consideravano le quote di ammortamento concernenti beni che non erano stati iscritti, entro il termine per la presentazione della dichiarazione, in appositi registri.³⁰² Entrambi i componenti erano stati imputati nel conto economico di competenza e la sussistenza dei requisiti di inerenza, competenza ed effettività erano stati riconosciuti anche nell'attività di accertamento dall'Amministrazione Finanziaria. Nonostante ciò, i costi non venivano riconosciuti come deducibili in quanto non documentati

²⁹⁹ ZIZZO, G. *Sulla natura dell'art. 75, comma 6, Tuir e sugli effetti della sua abrogazione (nota a Cass., sez. trib., n. 15088/2000)* in Riv. dir. trib., n. 4, 2001, p. 320-324.

³⁰⁰ Per un ulteriore approfondimento: Cfr. Cass. civ., sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 889, in Giust. civ. mass. 2002, 133.

³⁰¹ Cass. civ., sez. trib., 11 luglio 2002, n. 10090, in Corr. Trib. 2004, 3389.

³⁰² Si fa riferimento al registro previsto all'art. 16, DPR 600/1973.

da fatture e caratterizzati da un'omessa o irregolare registrazione. La Cassazione ha evidenziato sin da subito che la disciplina relativa ai doveri di conservazione ed esibizione della documentazione relativa all'impresa è stabilita dall'art. 22 D.P.R. 600/1973 e che la sua inosservanza è sanzionata solamente ai sensi dell'art. 51, D.P.R. cit. secondo cui si risolve nella materiale impossibilità per l'imprenditore *«di giovare della prova documentale per dimostrare l'esistenza di un fatto a sé vantaggioso, laddove sia gravato dal relativo onere, ma nessun rilievo assume quando il verificarsi di tale fatto non sia contestato»*. Inoltre, con riferimento all'irregolare registrazione dei componenti negativi nelle apposite scritture contabili e alla conseguente ineducibilità, la Corte sottolinea che l'abrogazione dell'art. 75 comma 6 D.P.R. n. 917 del 1986, ha definito *«da un lato, l'ampliamento delle facoltà di prova del contribuente e, dall'altro, la eliminazione del pregiudizio che derivava, e poi l'applicazione retroattiva dello "jus superveniens"»* sia in materia processuale, sia con riferimento al profilo sanzionatorio. La Cassazione ha quindi riconosciuto l'applicazione del principio del *favor rei* *«dal quale discende l'eliminazione, nei procedimenti pendenti, delle sanzioni, proprie od improprie, anche in relazione ai fatti pregressi»*.

Inoltre, l'applicazione del principio del *favor rei* è riconosciuta anche in presenza di sanzioni improprie in materia di IVA. Si fa riferimento, ad esempio, alla sentenza della Cassazione n. 12678 del 13 giugno 2005 in relazione all'imposta dovuta in caso di omessa fatturazione di cui all'art. 41, comma 6, D.P.R. 633/1972.³⁰³ Nello specifico, il caso oggetto di giudizio riguardava la violazione di omessa autofatturazione nel caso in cui l'emissione non fosse avvenuta da parte del soggetto obbligato, con contemporaneo versamento dell'imposta; l'art. 41, comma 6, D.P.R. 633/1972 disponeva che *«il committente o il cessionario che abbia acquistato beni o servizi senza emissione di fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione presentando entro i termini fissati all'ufficio competente un documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 e deve necessariamente versare la relativa imposta»*.³⁰⁴ In seguito all'introduzione del D.Lgs. 471/1997 la disciplina sanzionatoria sancita all'art. 41, comma 6, D.P.R. 633/1972 era però stata abrogata ed era prevista la sola applicazione di una sanzione amministrativa;³⁰⁵ era quindi stata introdotta *«una sistematica repressiva meno onerosa rispetto al precedente sistema»*. Sulla base di ciò, la Corte ha sancito l'applicazione del principio del *favor rei*, disponendo che tale principio è *«applicabile "ai procedimenti in corso" alla data del 1 aprile 1998, a condizione che il provvedimento di irrogazione della*

³⁰³ Cass. civ., sez. trib., 13 giugno 2005, n. 1267 in Giust. civ. mass. 2005, 6.

³⁰⁴ L'art. 21, D.P.R. 633/1972, prevede l'obbligo della fatturazione e le modalità della sua emissione.

³⁰⁵ L'abrogazione è avvenuta ad opera dell'art. 16, D.Lgs. 471/1997.

sanzione non sia divenuto definitivo, sicché la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti». In senso sostanzialmente conforme si era espressa la Cassazione con la sentenza n. 15509 in relazione all'imposta dovuta in caso di la violazione degli obblighi di fatturazione di cui all'art. 41, comma 5, D.P.R. 633/1972.³⁰⁶ Sull'applicazione del principio del *favor rei* in riferimento all'art. 41, comma 6, D.P.R. 633/1972 si è espressa in tempi più recenti la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 26126 del 2010.³⁰⁷ Nello specifico, le Sezioni Unite hanno ribadito e confermato la posizione consolidata della giurisprudenza della Sezione Tributaria relativamente all'applicazione del *favor rei* alle sanzioni improprie in materia di IVA. La Corte, in riferimento all'art. 41, comma 6, D.P.R. 633/1972 nel testo in vigore prima della sua abrogazione ad opera del D.Lgs. 471/1997, si è espressa disponendo che *«l'obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta sul valore aggiunto in caso di mancata trasmissione della fattura e omesso pagamento da parte del cedente o fornitore del servizio abbia natura di sanzione e sia, quindi, applicabile una nuova disciplina sanzionatoria più favorevole, secondo il principio espresso dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, co. 3».*

Sulla base dell'orientamento giurisprudenziale suddetto, sembra si stia consolidando l'applicazione del *favor rei* alle sanzioni improprie; in un'ottica evolutiva e dinamica si potrebbe estendere l'applicazione alle sanzioni improprie anche di altri principi generali contenuti nel D.Lgs. 472/1997 e caratterizzanti la disciplina sanzionatoria.³⁰⁸

4. Il *favor rei* nei costi *black list*: le nuove regole sulla deducibilità e la retroattività della sanzione

Un'ipotesi di applicazione del principio del *favor rei* si è configurata con la legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208) con la quale il legislatore ha modificato la disciplina relativa alla deducibilità dei costi generati da transazioni poste in essere da imprese residenti con soggetti domiciliati in paradisi fiscali (c.d. costi *black list*);³⁰⁹ la modifica ha comportato l'introduzione di una normativa più favorevole per il contribuente con decorrenza dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2015. Prima di esaminare quest'ultima modifica alla luce del principio del *favor rei*, si fornisce un *excursus* della disciplina intercorsa nel tempo in tema di costi *black list*, oltre ad una loro definizione.

³⁰⁶ Cass. civ., sez. trib., 11 agosto 2004, n. 15509, in Corr. Trib. 2004, 3389.

³⁰⁷ Cass. civ., SS. UU., 27 dicembre 2010, n. 26126 in Giust. civ. mass. 2010, 12, 1648.

³⁰⁸ SANTI, A. *Il favor rei applicabile anche alle sanzioni improprie*, in Corriere tributario, n. 45, 2002, p. 4113.

³⁰⁹ Per la definizione di residenza si rinvia all'art. 73, comma 3 TUIR per le persone giuridiche e all'art. 2 TUIR per le persone fisiche.

Nello specifico, la disciplina della deducibilità dei costi *black list* fa riferimento ai costi generati da operazioni poste in essere con imprese domiciliate in paradisi fiscali.³¹⁰ I motivi che hanno portato alla sua introduzione sono legati al fatto che tali componenti vengono rilevati nella contabilità e quindi concorrono in sede di determinazione del reddito d'impresa in quanto deducibili;³¹¹ l'intenzione del legislatore era quella di evitare l'impresa residente ponesse in essere delle operazioni create appositamente con la sola intenzione di distrarre ricchezza dall'Italia trasferendola verso altri paesi con un livello di tassazione più favorevole.³¹² Questa finalità è ancora più chiara se si pensa ai diversi poteri di controllo di cui dispone l'Amministrazione Finanziaria nel caso in cui l'operazione sia posta in essere tra soggetti residente e quando invece coinvolge anche soggetti domiciliati in paesi *black list*.³¹³ Al fine di far fronte a tale problematica, il legislatore è intervenuto con un'apposita disciplina nella quale si stabiliscono delle regole sulla deducibilità dei componenti negativi generati;³¹⁴ si evidenzia l'intenzione del legislatore di contrastare l'evasione fiscale internazionale e la volontà di garantire la deducibilità dei costi generati da transazioni realmente effettuate con controparti.³¹⁵

La normativa relativa al trattamento fiscale dei costi *black list* era stata introdotta nel nostro sistema con l'art. 11, comma 12, L. 30 dicembre 1991, n. 413 il quale ha disposto l'aggiunta all'art. 76 TUIR dei commi 7-bis e 7-ter. L'articolo in questione prevedeva l'indeducibilità delle spese e dei componenti negativi generati da transazioni poste in essere tra imprese

³¹⁰ Si considerano anche le operazioni poste in essere con professionisti domiciliati in paesi aventi un regime fiscale privilegiato (art. 110, comma 12-is, TUIR introdotto dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262).

³¹¹ I componenti negativi inclusi nell'applicazione della normativa possono essere i seguenti: spese per acquisti di beni e servizi, perdite, ammortamenti, svalutazioni, minusvalenze, interessi e multe o penali. L'elenco è a titolo esemplificativo e deve essere inteso come non esaustivo in quanto si considera anche ogni altro componente negativo. [CASTELLI B., *Disciplina dei c.d. costi black list. Aspetti operativi nella redazione dell'interpello disapplicativo*, Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Scuola di alta formazione L. Martino, 7 maggio 2015. Disponibile su: < <http://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegni/disciplina-dei-costi-black-list.pdf>> [Data di accesso: 2 giugno 2016.]]

³¹² Questa esigenza viene confermata anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale nella Circolare n. 51/E del 2010 esaminando le ragioni della disciplina dei costi *black list* ribadisce che la finalità è quella di «*contrastare la distrazione di utile dall'Italia verso paesi o territori a fiscalità privilegiata*».

³¹³ Se l'operazione viene posta in essere tra due soggetti residenti, per verificarne la correttezza l'Amministrazione finanziaria può esercitare i propri poteri di controllo presso entrambi i soggetti ed esaminare con più facilità l'operazione realizzata al fine di verificare la corretta deduzione dei costi nella definizione reddito d'impresa. Se invece, l'operazione viene posta in essere con un'impresa o un professionista domiciliato in un paese a fiscalità privilegiata, l'Ufficio incontrerebbe notevoli ostacoli all'esercizio dei propri poteri di controllo presso i soggetti non residente e di conseguenza non riuscirebbe ad esaminare l'operazione realizzata al fine di verificare la corretta imputazione dei costi nella contabilità dell'impresa. [BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino: G. Giappichelli, 2014, pp. 176-177.]

³¹⁴ VALENTE, P. *Controlli alle imprese 2015*. I Edizione, Milano: Ipsoa, 2015, pp. 332-333.

³¹⁵ BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit., 2014, pp. 176-177.

residenti in Italia e società domiciliate in Stati o territori non appartenenti alla Comunità Economica Europea aventi un regime fiscale privilegiato;³¹⁶ l'indeducibilità non era assoluta ma il legislatore aveva adottato per tale disposizione, il principio di inversione dell'onere della prova.³¹⁷ Nello specifico, l'indeducibilità veniva meno a condizione che l'impresa residente in Italia fosse in grado di provare che la società estera con cui intratteneva il rapporto svolgeva concretamente un'attività commerciale e che le operazioni erano state poste in essere per un interesse economico effettivo.³¹⁸ Il contribuente disponeva di un termine pari a 90 giorni dalla notifica di un apposito avviso da parte dell'Amministrazione finanziaria per dimostrare la sussistenza delle condizioni richieste prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Con la riforma del 2004, la previsione sulla deduzione dei costi *black list* viene inserita all'art. 110, comma 10 e ss TUIR;³¹⁹ secondo tale disciplina, la deduzione dei suddetti costi in sede di determinazione del reddito d'impresa era consentita solo se il loro valore era indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi; in aggiunta a tale obbligo formale, sul contribuente gravava l'onere di dimostrare due esimenti (art. 110, comma 11 TUIR) ossia che l'impresa estera svolgeva in via prevalente un'attività commerciale effettiva e che le

³¹⁶ La definizione di "paese avente un regime fiscale privilegiato" era fornita dal comma 7-bis il quale disponeva che «*si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che esclude da imposte sul reddito o che sottopone i redditi conseguiti dalle predette società' ad imposizione in misura inferiore alla metà di quella complessivamente applicata in Italia sui redditi della stessa natura. Con decreti del Ministro delle finanze, sono indicati gli Stati o i territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato*».

³¹⁷ VALENTE, P. *Controlli alle imprese 2015*. cit., pp. 332-333.

³¹⁸ DENARO M., *Applicazione retroattiva della sanzione per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, in *Il Fisco* n. 20 del 2016, p. 11969.

³¹⁹ L'art. 110 TUIR, in vigore sino al 31 dicembre 2006, al comma 10 disponeva che «*Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti*» e al comma 11 statuiva che «*le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti*». Inoltre, non trova applicazione l'indeducibilità dei costi *black list* per le transazioni effettuate con controparti estere a cui risultano applicabili gli artt. 167 o 168 TUIR (*CFC rule*).

operazioni concretamente realizzate rispondevano ad un effettivo interesse economico.³²⁰ La prima esimente era quella più difficile da dimostrare in quanto richiedeva di provare con apposita documentazione che l'impresa *black list* svolgeva un'effettiva attività imprenditoriale;³²¹ era definita "prova diabolica" in quanto si doveva provare la genuinità della controparte e data la difficoltà era l'esimente meno utilizzata. La seconda invece, consisteva nel dimostrare la genuinità dell'operazione; la presenza di un effettivo interesse economico era sinonimo di inerenza che però risultava rafforzata in quanto era necessario giustificare l'acquisto effettuato verso un soggetto paradisiaco: il contribuente era tenuto a fornire o una giustificazione quantitativa cioè basata sul fatto che il prezzo praticato dal soggetto *black list* era il più conveniente dati quelli praticati da paesi con una fiscalità ordinaria, o una giustificazione qualitativa evidenziando la migliore qualità del bene acquistato la quale non è rinvenibile negli altri beni offerti da imprese in paesi con fiscalità ordinaria.³²² Se il contribuente non indicava i costi sostenuti in modo separato all'interno della dichiarazione era prevista l'indeducibilità del costo a prescindere dalla dimostrazione della sussistenza delle due circostanze esimenti; tale indeducibilità costituiva una sanzione c.d. impropria.³²³

Con l'art. 1, commi 301,302 e 303 della legge di stabilità 2007 (L. 27 dicembre 2006, n. 296) la suddetta previsione viene modificata e la precedente sanzione impropria viene meno in quanto sostituita da una sanzione amministrativa.³²⁴ Nello specifico, in seguito alla modifica

³²⁰ Anche l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 ha chiarito che la separata indicazione dei componenti negativi generati da transazioni con imprese domiciliate in paesi *black list* costituisce una condizione autonoma e necessaria, ma non sufficiente, ai fini della deducibilità degli stessi.

³²¹ La documentazione richiesta riguardava il bilancio, le fatture delle utenze relative agli immobili adibiti ad uffici e i relativi contratti di locazione, i contratti di lavoro stipulati con i dipendenti, gli estratti conto bancari ossia tutte informazioni a cui l'impresa residente non può accedere senza il consenso e la collaborazione della controparte. [AVOLIO D., SANTACROCE B., *Costi black list e "valore normale"*, in *Il fisco*, n. 22 del 2015, pp. 1-2140.]

³²² BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit., pp. 176-177.

³²³ La sanzione impropria costituita dalla indeducibilità del costo nel caso in cui i costi sostenuti non venivano indicati in modo separato all'interno della dichiarazione ha incontrato molte critiche sin dalla sua introduzione in quanto contrastante con il principio di proporzionalità e di capacità contributiva. Il tema delle sanzioni improprie e del loro rapporto con il principio del *favor rei* verrà approfondita nel capitolo successivo. [DE PIRRO R., *Retroattività delle sanzioni per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, in *Il fisco*, n. 22 del 2016, pp. 1-2171.]

³²⁴ L'art. 110, comma 11, TUIR applicabile in seguito alla modifica apportata dalla L. 296/2006 statuiva che «*le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa*

ad opera della L. 296/2007 viene disposto che la deducibilità dei costi *black list* è subordinata alla dimostrazione di una delle esimenti indicate al comma 11, art. 110 TUIR e la separata indicazione in dichiarazione anche se obbligatoria, non è più una condizione indispensabile per la deducibilità;³²⁵ l'omissione o l'incompleta indicazione di tali costi in dichiarazione è punita ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 con «una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000».³²⁶

Il legislatore, oltre a prevedere l'applicazione delle modifiche intercorse a partire dal periodo d'imposta 2007, nelle disposizioni transitorie stabilisce che la nuova disciplina è applicabile anche alle violazioni antecedenti.³²⁷ A quest'ultime quindi si applica la nuova sanzione amministrativa e non la più grave sanzione impropria della indeducibilità; è evidente il richiamo al principio del *favor rei* rafforzato anche dalla volontà del legislatore che ne ha espressamente previsto l'applicazione nelle disposizioni transitorie.³²⁸ Nel dettaglio, il legislatore distingue due diverse casistiche quali l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. 471/1997 nel caso in cui l'assenza delle condizioni di cui all'art. 110, comma 11 TUIR venga rilevata in seguito ad attività di controllo, e l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997 nel caso di presentazione di una dichiarazione integrativa volta a sanare l'errore e assenza di attività di accertamento.³²⁹ La retroattività della norma più favorevole incontra in ogni caso il limite dei c.d. rapporti esauriti, cioè quei rapporti in cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi. Inoltre, la sopravvenuta modifica normativa può essere rilevata d'ufficio del giudice solo nei giudizi di legittimità.³³⁰ Con la modifica alla disciplina

al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento». Per l'identificazione dei paesi *black list* si fa riferimento al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2002, modificato dai successivi decreti ministeriali 22 marzo 2002 e 27 dicembre 2002.

³²⁵ La risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 sottolinea che la separata indicazione dei componenti negativi derivanti da operazioni *black list* è «una condizione autonoma e necessaria, anche se non sufficiente, ai fini della deducibilità degli stessi».

³²⁶ La *ratio* della nuova modifica normativa è rinvenibile, da un lato, nell'attenuazione del trattamento sanzionatorio derivante dalla mancata separata indicazione in dichiarazione dei costi in esame e dall'altro è stata disposta ai fini di salvaguardare la funzione preordinata ai controlli che l'obbligo dichiarativo continua a rivestire. [Circolare 3 novembre 2009, n. 46/E.]

³²⁷ DE PIRRO R., *Retroattività delle sanzioni per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, cit.

³²⁸ L'efficacia retroattiva della nuova disciplina più favorevole trova la conferma della Cassazione; cfr. Cass. civ., sez. trib., 27 marzo 2015, n. 6205 in Giust. civ. mass. 2015. [VALENTE, P. *Controlli alle imprese 2015*, cit., p. 334.]

³²⁹ Idem, *Ivi*, pp. 334-337.

³³⁰ Circolare 3 novembre 2009, n. 46/E.

attuata nel 2007, permane a tutela del contribuente la previsione della notifica di un apposito avviso da parte dell'Amministrazione finanziaria per dimostrare la sussistenza delle condizioni richieste prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Un'ulteriore modifica sulla disciplina dei costi *black list* è stata effettuata con l'art. 5, comma 1, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147;³³¹ inoltre, con lo stesso decreto il legislatore ha modificato la lista dei paesi *black list*.³³²

Il comma 10 e ss. dell'art. 110 TUIR sono stati modificati e la precedente indeducibilità presunta, salva prova contraria a carico del contribuente, è stata sostituita con la deducibilità dei costi *black list* nel limite del loro valore normale.³³³ Nello specifico, viene stabilito che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da transazioni poste in essere con imprese e professionisti residenti in paradisi fiscali sono deducibili nei limiti del valore normale determinato secondo quanto disposto dall'art. 9 TUIR³³⁴. Il costo eccedente tale limite è generalmente indeducibile, salva la dimostrazione in capo al contribuente che «*le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione*». I costi *black list* sia deducibili in quanto contenuti entro il valore normale, sia quelli eccedenti devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, pena la punibilità prevista dall'art. 8, comma 3-bis del D.Lgs. 471/1997.³³⁵

³³¹ Decreto Legislativo sulla crescita e internazionalizzazione delle imprese.

³³² La lista contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002 è stata adeguata con il D.M. 27 aprile 2015. [GAIANI L., *Costi black list: cosa cambia per le imprese*, in *Il Fisco*, n. 43 del 2015, pp. 1-4146.]

³³³ L'art. 110, comma 10 TUIR così come modificato dal D.Lgs. 147/2015 disponeva che «*le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni*»; il comma 11 del medesimo articolo statuiva che «*le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che [...] le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo del presente comma e ai sensi del comma 10 sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento*».

³³⁴ L'art. 9 TUIR dispone che per valore normale «*si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore*».

³³⁵ AVOLIO D., SANTACROCE B., *Costi black list e "valore normale"*, cit., pp. 1-2140.

La nuova disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015) e quindi a decorrere dal 2015. La nuova disciplina non è estendibile ai periodi d'imposta precedenti in quanto è proprio il legislatore che espressamente limita l'ambito di applicazione.³³⁶

Con la legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208), è stata integralmente abrogata la disciplina in tema di deducibilità dei costi derivanti da transazioni poste in essere con imprese e professionisti domiciliati in paesi *black list* che ha quindi trovato un'applicazione temporalmente limitata al 2015;³³⁷ con la L. 208/2015 si configura così un'ipotesi di *abolitio criminis* e la possibilità di applicare le nuove norme più favorevoli anche alle violazioni pregresse. L'abolizione della precedente disciplina contenuta ai commi 10-11-12 dell'art. 110 TUIR è avvenuta con l'art. 1, comma 142, lett. a) e con il comma 144 è stata disposta la decorrenza dell'abolizione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015; questo significa che, ipotizzando il periodo di imposta coincidente con l'anno solare, la nuova previsione si applica a partire dal 1 gennaio 2016. Con tale intervento di modifica viene meno il regime di deducibilità speciale introdotto dal D.Lgs. 147/2015 e viene invece disposto che i costi *black list* sono deducibili secondo le regole ordinarie previste per gli altri costi sostenuti nella produzione del reddito d'impresa. Per poter dedurre tali costi è quindi necessario che siano soddisfatti i requisiti di inerenza, competenza, previa imputazione a Conto Economico, certezza e obiettiva determinabilità.³³⁸ A partire dal 2016 per un'impresa residente non vi sarà più nessuna distinzione in termini di deducibilità dei costi tra una transazione effettuata con un soggetto *black list* e quella effettuata con un'impresa residente in Italia o in un altro Paese non *black list*.³³⁹ L'obbligo di indicare separatamente nella

³³⁶ GAIANI L., *Costi black list: cosa cambia per le imprese*, cit.

³³⁷ DELLA VALLE E., *I costi black list: cronaca di una morte improvvisa*, in *Il fisco*, n. 7 del 2016, pp. 1-16.

³³⁸ In via generale, con riguardo al requisito dell'inerenza, il componente negativo è deducibile solo se funzionale all'attività d'impresa ossia se è presente un collegamento tra la spesa sostenuta e il reddito d'impresa; la valutazione dell'inerenza deve essere effettuata *ex ante* il sostenimento della spesa e avuto riguardo della situazione specifica soggettiva dell'impresa. Sulla base del principio di competenza, le componenti di reddito concorrono alla formazione del reddito d'impresa nel momento di maturazione e non rileva la manifestazione finanziaria (art. 109, comma 1, TUIR). Secondo il requisito della previa imputazione a Conto Economico per la deducibilità dei componenti negativi è necessario che essi transitino nel Conto Economico dell'esercizio di competenza (art. 109, comma 4, TUIR). Per certezza si fa riferimento all'esistenza del componente reddituale e quindi questo significa che il componente negativo deve essere espressione di un titolo giuridico mentre per quanto riguarda l'obiettiva determinabilità si fa riferimento alla determinazione quantitativa del componente reddituale al fine di evitare che nella determinazione del reddito d'impresa confluiscono componenti il cui valor deriva da stime e congetture (art. 109, comma 1, TUIR). [BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit.; pp. 31-64.]

³³⁹ Va comunque ricordato che la nuova previsione si applica ai costi suddetti derivanti da operazioni poste in essere tra un'impresa residente e un soggetto *black list* non appartenente al medesimo gruppo societario dell'impresa residente; per le operazioni poste in essere con soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario si applica la disciplina sul *transfer price* (art. 110, commi 7 e 9 TUIR).

dichiarazione dei redditi l'ammontare dei costi *black list* sostenuti nel periodo d'imposta è stato abolito ma non è stata abolita la norma sanzionatoria prevista in caso di inadempimento di tale obbligo che permane all'art. 8 D.Lgs. 471/1997.

Di fronte a questa nuova previsione normativa, ci si chiede quale sia il destino delle sanzioni irrogate con provvedimento non definitivo, relativamente ai periodi di imposta antecedenti alla data di decorrenza delle nuove norme (31 dicembre 2015); per rispondere a tale interrogativo si ricorre al principio del *favor rei* di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997. Sulla base del citato principio, poiché l'abolizione dell'obbligo strumentale costituisce una fattispecie di *abolitio criminis* in quanto viene abolito il fatto sanzionato, si potrebbe ritenere priva di efficacia la sanzione prevista per l'inosservanza di tale obbligo.³⁴⁰ Questa interpretazione appare in linea con quanto disposto dalla C.M. 180/E del 1998 secondo la quale si configura un'ipotesi di *abolitio criminis* anche quando la legge successivamente introdotta elimini un obbligo strumentale e solo indirettamente la previsione sanzionatoria. In realtà però, sembra che il legislatore abbia voluto espressamente derogare a tale principio indicando che l'abolizione opera «*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015*» e non prevedendo delle diverse previsioni; questa seconda interpretazione appare quella sostenibile e quindi lo *ius superveniens* rileva solo per il futuro e si continuerà ad applicare le sanzioni in caso di omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi per le annualità antecedenti al 2016.³⁴¹ Anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 6615 del 2016 ha confermato che l'espressa indicazione della decorrenza della nuova disciplina rappresenta una chiara deroga al *favor rei*; il caso analizzato riguardava un contenzioso avente ad oggetto il mancato riconoscimento della deducibilità dei costi *black list* perché non indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2003. La Suprema Corte ha disposto l'applicazione della sanzione pari al 10% dell'importo complessivo dei costi con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro data l'irretroattività espressamente disposta dal legislatore dell'abolizione dei commi 10 e ss. dell'art. 110 TUIR.³⁴²

³⁴⁰ DELLA VALLE E., *I costi black list: cronaca di una morte improvvisa*, cit., pp. 1-16.

³⁴¹ DE PIRRO R., *Retroattività delle sanzioni per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, cit.

³⁴² Cass. civ., sez. trib., 6 aprile 2016, n. 6651 in *Iltributario.it* 2016, 31 maggio. In senso contrario Cass. civ., sez. trib., 27 giugno 2016, n. 13235. Con la sentenza n. 13235, la Cassazione riconosce l'applicazione del *favor rei* quando, in seguito ad una disposizione sopravvenuta più favorevole, la condotta che prima integrava una violazione fiscale non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione. Nello specifico, la questione esaminata dalla Corte riguardava la decadenza del beneficio dell'agevolazione prima casa" ai fini IVA e veniva contestata dal contribuente «*la violazione dell'art. 33 D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 che doveva ritenersi applicabile alla fattispecie in quanto ius superveniens*». Con l'art. 33, D.Lgs. 175/2015 è stato disposto l'allineamento della disciplina agevolata relativa alla "prima casa" ai fini IVA con quella prevista per l'imposta di registro. In seguito alle modifiche intercorse nella disciplina dell'imposta di registro, dal 1 gennaio 2014 un

Inoltre, in tema di costi *black list* non è prevista solamente la sanzione in caso di omissione di tali costi in dichiarazione (obbligo venuto meno dal 1 gennaio 2016) ma vi è anche la sanzione per dichiarazione infedele nel caso in cui si proceda con la loro indicazione nella dichiarazione e con la loro deduzione anche se non spettante. Occorre prima di tutto fornire la definizione di dichiarazione infedele e individuare l'ambito di applicazione della sanzione in seguito alla successione di emendamenti relativi all'art. 110, comma 11 TUIR. Secondo l'art. 1 comma 2, D.Lgs. 471/1997 la sanzione amministrativa per la dichiarazione infedele si applica quando «*nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante*»; inoltre, si aggiunge che la sanzione suddetta si applica anche «*se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile*». Nello specifico, secondo la disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2006, in caso di mancata indicazione dei costi *black list* in dichiarazione e nel caso in cui il contribuente non fosse in grado di fornire la prova dell'esistenza di una delle esimenti richieste dall'art. 110, comma 11 TUIR, il legislatore fiscale prevedeva, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, l'irrogazione della sola sanzione prevista per l'infedeltà della dichiarazione pari ad un minimo del 100% fino ad un massimo del 200% della maggiore imposta accertata, conseguente alla ineducibilità dei costi.³⁴³ Dal 1 gennaio 2007, in caso di omessa indicazione dei costi *black list* in dichiarazione e nel caso in cui il contribuente non fosse in grado di fornire la prova dell'esistenza delle esimenti richieste dall'art. 110, comma 11 TUIR, la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997 era applicabile unitamente a quella

immobile è considerato di lusso se rientra nella categoria catastale A1, A8 e A9, senza la necessità di ulteriori accertamenti; è quindi possibile usufruire di un'aliquota ridotta dell'imposta di registro sulla base della categoria catastale in cui è censito l'immobile acquistato a titolo oneroso. La disciplina precedente e in vigore fino al 31 dicembre 2013 definiva un immobile come di lusso sulla base di dei parametri definiti al D.M. 12 agosto 1969. Nonostante l'art. 33 non sia applicabile agli atti di compravendita conclusi prima della decorrenza di questa nuova previsione normativa, esso si applica in via retroattiva ai soli fini sanzionatori. Questo significa che la condotta del contribuente che in precedenza costituiva una violazione tributaria, dal 1 gennaio 2014 non costituisce più un presupposto per l'irrogazione della sanzione; la Corte evidenzia che «*in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, che ha esteso il principio del favor rei anche nel settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute debbono essere applicate 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; pertanto, qualora, essendo in contestazione l'an della violazione tributaria, sussiste ancora controversia sulla debenza delle sanzioni per cui si impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto*». Fermo restando la maggiore imposta dovuta e il recupero del credito d'imposta, si applica retroattivamente il regime sanzionatorio più favorevole purché non vi sia la definitività dell'atto di irrogazione delle sanzioni. [PICCOLO A., *Decadenza dalle agevolazioni fiscali "prima casa" senza l'applicazione di sanzioni*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2016, pp. 1-3069.]

³⁴³ Circolare 3 novembre 2009, n. 46/E.

per irregolare compilazione della dichiarazione, prevista all'art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 471 del 1997. Nella circolare 46/E del 2009 l'Agenzia aveva inoltre precisato «che la sanzione di cui al citato comma 3-bis non è alternativa a quella concernente la dichiarazione c.d. "infedele", a differenza di quanto stabilito al comma 1 del medesimo articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 per le altre violazioni relative al contenuto della dichiarazione. Ne è confermata sia la formulazione del ripetuto comma 3-bis, che non presenta collegamenti con i commi precedenti, sia la commisurazione in misura proporzionale anziché fissa della sanzione».³⁴⁴

Con il D.Lgs. 158/2015 la disciplina contenuta all'art. 110 commi 10-11-12 TUIR è stata abrogata e quindi, come evidenziato in precedenza, non vi è più la necessità di indicare separatamente in dichiarazione i costi *black list* ai fini della loro deduzione, mentre permane la sanzione per infedele dichiarazione che ha subito solamente una riduzione. Infatti, mentre in precedenza si applicava una sanzione dal 100% al 200% della maggior imposta dovuta³⁴⁵ o della differenza del credito utilizzato, dal 1 gennaio 2016³⁴⁶ si applica quella dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.³⁴⁷ Inoltre, la sanzione da dichiarazione infedele è aumentata della metà «quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente». Al di fuori delle ipotesi suddette, se la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro, la sanzione è ridotta di un terzo. Poiché tale normativa risulta essere più favorevole al contribuente e data l'assenza di diverse indicazioni nel D.Lgs. 158/2015 si ritiene applicabile in via retroattiva per effetto del principio del *favor rei*.³⁴⁸

Una questione di rilevante interesse da analizzare riguarda la possibilità di applicare il principio del *favor rei* in caso di uscita di un Paese dalla *black list* alle violazioni commesse in precedenza. Si tratta di una problematica che non rileva nella deducibilità dei costi *black list* in quanto il legislatore ha abrogato l'art. 110, commi 10 e ss. TUIR, prevedendo così l'assenza di limitazioni nella deducibilità dei costi; inoltre, con il D.Lgs. 158/2015 è stato

³⁴⁴ Idem, *Ibidem*.

³⁴⁵ Per maggiore imposta si intende la differenza tra quella accertata e quella liquidabile in seguito al controllo automatico della dichiarazione. [FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*, cit., pp.217-218.]

³⁴⁶ Il 1 gennaio 2016 è la data di decorrenza delle nuove sanzioni amministrative tributarie previste dal D.Lgs. 158/2015.

³⁴⁷ AA. VV., *Circolare tematica. Riforma delle sanzioni amministrative tributarie – novità del D.Lgs. 24/09/2015 n. 158*, Studio Righini, Commercialisti e Avvocati, cit., pp. 6-7.

³⁴⁸ A conferma di ciò si veda la Circolare 4 marzo 2016, n. 4/E.

modificato l'art. 167, comma 4 TUIR determinando l'abrogazione della precedente previsione relativa alla presenza di una *black list* individuante gli stati e i territori a fiscalità privilegiata ed emanata con apposito decreto ministeriale.³⁴⁹

La questione quindi può essere analizzata alla luce della disciplina del monitoraggio fiscale e delle misure sanzionatorie previste nel caso di mancata compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi. Il monitoraggio fiscale è disciplinato nel D.L. 28 giugno 1990, n. 67 e prevede che i contribuenti che detengono all'estero attività patrimoniali e finanziarie in grado di produrre imponibili in Italia, sono tenuti a darne comunicazione nella dichiarazione dei redditi attraverso la compilazione del quadro RW.³⁵⁰ L'intervento più rilevante in materia è avvenuto con la L. 6 agosto 2013, n. 97 (Legge Europea 2013) la quale ha emendato una molteplicità di disposizioni anche riguardanti gli obblighi dichiarativi e sanzionatori; in seguito a tale intervento si è disposto che «*i contribuenti devono indicare nell'apposito quadro RW gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, detenuti nel periodo d'imposta. L'obbligo sussiste a prescindere dall'importo degli investimenti e delle attività*». In caso di inosservanza dell'obbligo si applicano le sanzioni di cui all'art. 5, D.L. 167/1990; è prevista una «*sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati*». Se la violazione riguarda la detenzione di investimenti o attività di natura finanziaria in Stati o territori a regime fiscale privilegiato «*si applica la sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati*».³⁵¹

Ci si deve interrogare quindi sulla definizione di stati o territori a regime fiscale privilegiato. L'art 5 D.L. 167/1990 quando si riferisce a tali paesi effettua espressamente un rinvio al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001.

Il D.M. 21 novembre 2001 contiene una elencazione dei paesi a fiscalità privilegiata che si è evoluta nel tempo in quanto si sono modificati i criteri di identificazione dei paesi da ricomprendere nella lista suddetta. Mentre in precedenza un Paese era considerato *black list* se aveva un livello di tassazione inferiore al trenta per cento di quello presente in Italia, con la

³⁴⁹ In seguito a tale abrogazione, l'individuazione dei paesi a fiscalità privilegiata avviene sulla base di un criterio univoco rappresentato dal livello di tassazione che deve essere inferiore al 50% di quello applicato in Italia (art. 167, comma 4 TUIR). [GIUSTI I., *Stati e Territori a fiscalità privilegiata (cc. dd. Paesi "black list") nel reddito d'impresa: il nuovo criterio di individuazione*, in Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Roma, 31 maggio 2016.]

³⁵⁰ FALSITTA G. *Manuale di diritto tributario*, XI edizione. Padova: Cedam, 2016, p. 81.

³⁵¹ AA. VV., *Fisco 2016*. XIII Edizione, Wolters Kluwer, 2016, pp.790-796.

L.21 novembre 2000, n. 342, il legislatore modificò nuovamente i criteri di individuazione dei Paesi *black list*, individuandoli «*in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti*». Sulla base di tale previsione venne emanato il D.M. 21 novembre 2001 ai fini della disciplina CFC. Successivamente alla sua introduzione, il D.M. 21 novembre 2001 venne modificato con la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria per il 2008), dove vi era l'intenzione di sostituire il sistema basato sulle *black list* con un sistema basato sulla *white list* ossia l'elencazione degli Stati e dei territori che garantivano un adeguato scambio di informazioni con l'Italia e che non presentavano un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello previsto in Italia; viene quindi introdotto l'art. 168-bis TUIR. Nonostante tale previsione, non venne mai creata la *white list* di cui all'art. 168-bis. Con la Legge di Stabilità 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190), il legislatore stabilì quale criterio di individuazione dei paesi a fiscalità il livello di tassazione modificando così il D.M. 21 novembre 2001 con il D.M. 30 marzo 2015. Infine, con la legge di stabilità 2016, si introduce un criterio univoco per l'identificazione dei paesi a fiscalità privilegiata considerando un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello adottato in Italia.³⁵² Il D.M. 4 maggio 1999, invece, definisce gli stati e i territori con regime fiscale privilegiato per le persone fisiche; l'elenco è stato aggiornato con il D.M. 27 luglio 2010 e con il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 febbraio, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24 febbraio 2014, i quali hanno provveduto ad aggiornare gli elenchi eliminando alcuni Stati.³⁵³ È quindi interessante interrogarsi sulle conseguenze sanzionatorie nel caso in cui un Paese da *black list* diventi un paese *non black list*; si deve quindi individuare il trattamento sanzionatorio previsto per le violazioni pregresse alla luce del disposto dell'art. 3, D.Lgs. 472/1997.

Ad avviso dello scrivente, il *favor rei* non risulta applicabile al caso qui descritto per due ordini di motivi. Il primo motivo è costituito dalla decorrenza delle modifiche al D.M. 21 novembre 2001 e al D.M. 4 maggio 1999: le modifiche avvenute prevedevano una decorrenza successiva alla loro entrata in vigore, prevedendo quindi una produzione dei loro effetti riferita al periodo d'imposta successivo. In caso di diverse previsioni espresse dal legislatore, si potrebbe invece argomentare a favore dell'applicazione dell'art. 3 D.Lgs. 472/1997 alle violazioni pregresse.³⁵⁴ Il secondo motivo invece, verte sul fatto che la modifica dello *status* del Paese da *black* a *non black list* rappresenta solamente un dato di fatto che non incide sulla

³⁵² GIUSTI I., *Stati e Territori a fiscalità privilegiata (cc. dd. Paesi "black list") nel reddito d'impresa: il nuovo criterio di individuazione*, cit.

³⁵³ Idem, *Ibidem*.

³⁵⁴ AA. VV., *Fisco 2016*. cit., pp.790-796.

fattispecie sanzionata. In questa ipotesi, si ha solo una diversa qualificazione del paese e non si realizza una integrazione della fattispecie sanzionata, per cui non si è di fronte ad una successione di leggi rilevante ai fini dell'applicazione del *favor rei*.³⁵⁵ Salvo diverse previsioni, ritengo il principio non applicabile.

³⁵⁵ MARINI, A. *I nuovi confini dei paradisi fiscali*, in *Rass. Trib.* n. 3, 2008, p. 636. Sul tema è presente una sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione Penale ritenendo che «*in tema di successione di leggi penali, la modificazione della norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso se tale norma è integratrice di quella penale oppure ha essa stessa efficacia retroattiva*». Da tale decisione si evince l'inapplicabilità del *favor rei*. Cfr. *Cass. pen.*, SS. UU., 27 settembre 2007, n. 24151 in *Cass. pen.* 2008, 3, 898.

CONCLUSIONI

L'attuale disciplina relativa alle sanzioni amministrative tributarie rappresenta il risultato di un'evoluzione normativa sviluppatasi nel corso del tempo, iniziata con l'introduzione della L. n. 4 del 1929 e in continuo progresso fino ad arrivare all'ultima modifica attuata con il D.Lgs. n. 158 del 2015 e volta a realizzare una revisione del sistema sanzionatorio tributario. Le connotazioni sistematiche che si sono succedute nel tempo hanno portato ad una totale abdicazione del precedente principio risarcitorio al quale si ispiravano le «*norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*» e si è invece, definito un sistema sanzionatorio tributario caratterizzato dall'afflittività e dalla personalità della sanzione, evidenziando chiaramente un avvicinamento alla disciplina penalistica ed estendendone all'ambito fiscale le garanzie che la contraddistinguono. Ripercorrendo i principali interventi legislativi che si sono susseguiti nel tempo emerge chiaramente come la materia sanzionatoria tributaria sia in costante sviluppo per cui vi saranno ulteriori modifiche in prosieguo, le quali saranno orientate alla creazione di un sistema tributario più trasparente, comprendente delle misure sanzionatorie definite assicurando al contribuente una maggiore certezza della misura punitiva a lui comminata, oltre ad una concreta attuazione dei principi di effettività e di proporzionalità.

Tra gli sviluppi della disciplina sanzionatoria tributaria, un ruolo chiave è stato assunto dal D.Lgs. n. 472 del 1997 il quale ha introdotto i principi generali che caratterizzano ancora oggi il nostro sistema sanzionatorio tributario e sono stati definiti cercando di coniugare gli aspetti caratterizzanti la materia fiscale, i principi contenuti nella L. n. 689 del 1981 riguardanti le sanzioni amministrative e tenendo in considerazione i principi del diritto punitivo.

Tra questi principi, particolare rilevanza è assunta dal *favor rei*, quale principio di garanzia per il contribuente. Il principio è stato ricompreso del legislatore all'art. 3, ai commi 2 e 3 i quali si occupano rispettivamente della fattispecie di *abolitio criminis* e della modifica della sola entità della sanzione; si tratta di un importante corollario del principio di legalità, che si aggiunge al principio di tassatività e al divieto di analogia; la sua introduzione ha portato all'abolizione del precedente principio di ultrattività che disponeva l'applicazione della misura sanzionatoria prevista nel momento in cui era stato commesso l'illecito, anche se questa era stata successivamente abrogata o modificata. Rispetto al *favor rei* che si è evidenziato contraddistinguersi per la sua finalità garantista, il precedente principio era invece volto a privilegiare il solo interesse dell'erario alla riscossione dei tributi e delle relative sanzioni; inoltre, nonostante la Corte Costituzionale si sia espressa in modo

contrapposto, l'ultrattività era in contrasto con l'art. 3 Cost. in quanto i contribuenti che avevano commesso un illecito tributario subivano un trattamento sanzionatorio diverso rispetto a coloro che avevano compiuto un illecito comune e tale diversità era priva di fondamento.³⁵⁶ Nel sostituire il principio dell'ultrattività, il legislatore ha privilegiato il precetto costituzionale di cui all'art. 3 Cost., ponendo in secondo piano l'interesse dell'erario alla riscossione dei tributi.

Il principio del *favor rei* inserito in ambito tributario era già presente, e lo è tutt'ora, in materia penale all'art. 2 c.p. il quale dispone l'applicazione in via retroattiva della legge penale sopravvenuta più favorevole all'autore del reato. Con l'introduzione del principio alla materia tributaria, si è quindi prevista una deroga al divieto di retroattività solamente nel caso in cui la nuova previsione normativa sia più favorevole al trasgressore; si tratta di un principio caratterizzato dall'assenza di rilevanza costituzionale e questo potrebbe rappresentare una limitazione della finalità di garanzia che lo contraddistingue, lasciando possibilità di ampie deroghe al legislatore. L'art. 3, al comma 2 disciplina la fattispecie di *abolitio criminis* che si verifica nel caso in cui il legislatore decida per l'abrogazione della norma sanzionatoria senza che a tale abrogazione vi sia una conseguente introduzione di una nuova disciplina sanzionatoria per la medesima condotta. Al verificarsi di questa ipotesi, se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue e non è ammessa la ripetizione di quanto pagato. Il principio risulta quindi applicabile sia in caso di abolizione del solo aspetto sanzionatorio, sia in caso di eliminazione di un obbligo prodromico con conseguente indiretta eliminazione della sanzione prevista. Con riferimento a quest'ultima fattispecie si è evidenziata l'abolizione dell'obbligo di separata indicazione dei costi *black list* con una decisione della Corte di Cassazione contraria all'applicazione del principio a causa di una previsione sulla decorrenza della nuova normativa che la renderebbe così priva di rilevanza retroattiva.³⁵⁷ L'*abolitio criminis* si realizza anche in caso di abrogazione di interi tributi; per l'analisi di questa fattispecie è stato necessario compiere un raffronto delle pronunce giurisprudenziali, rilevandone l'assenza di un orientamento univoco in presenza di sanzioni legate ai tributi soppressi; la questione appare dunque attuale ed è interessante verificare quale sarà l'evoluzione di tale tematica e l'orientamento che andrà a consolidarsi nel tempo.

Al comma 3, art. 3 D.Lgs. 472/1997, il legislatore ha disciplinato l'ipotesi di successione di norme nel tempo nel caso in cui vi sia una diversità in termini di entità della sanzione tra la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori; al

³⁵⁶ Cfr. Corte cost. 6 giugno 1974, n. 164, cit.

³⁵⁷ Cfr. Cass. civ. 6 aprile 2016, n. 6615, cit.

verificarsi di questa fattispecie si applica legge più favorevole purché non si sia realizzata la definitività del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Inoltre, una questione da tenere in considerazione in caso di *ius superveniens* più favorevole è la rivendicazione in giudizio del *favor rei*; come evidenziato nell'elaborato emerge un orientamento che sembra consolidarsi negli ultimi anni il quale sostiene l'applicazione del principio d'ufficio in qualsiasi stato e grado di giudizio senza nessun onere in capo al contribuente. Questo orientamento che si sta progressivamente formando garantisce il rispetto dei principi costituzionali di proporzionalità e di uguaglianza, permettendo al contribuente di richiedere di poter beneficiare degli effetti del *favor rei* in qualsiasi momento, senza incorrere nel rischio di dover sopportare una sanzione più gravosa a causa della non tempestiva istanza per l'applicazione del principio.

Dall'approfondimento compiuto, ad avviso dell'autore, emerge l'importanza del principio del *favor rei* in materia tributaria nel momento in cui si verifica una modifica della disciplina sanzionatoria amministrativa volta a introdurre una *lex mitior*. Infatti, ogni qual volta viene inserita una nuova normativa che configura un trattamento sanzionatorio più favorevole per il contribuente e dato il notevole impatto che questa potrebbe generare per i provvedimenti non definitivi, ci si deve interrogare sull'applicabilità del principio del *favor rei* e sugli effetti che potrebbero sorgere dalla sua applicazione, tenendo in considerazione le previsioni sulla decorrenza delle nuove norme, le disposizioni transitorie, oltre alla necessità di verificare la definitività del provvedimento di irrogazione che ne impedisce, a prescindere da tutte le altre considerazioni suddette, l'applicazione retroattiva.

È quindi importante sia verificare l'ambito temporale nel quale le nuove norme produrranno i loro effetti, sia la presenza di espresse limitazioni all'applicazione alle stesse del principio del *favor rei*; in conformità alla disciplina penale, il principio del *favor rei* non si applica in presenza di leggi temporanee od eccezionali in quanto si genererebbe una situazione di impunità per il contribuente in grado di prevedere la modifica della disposizione sanzionatoria. Nello specifico, in tempi recenti un ottimo spunto di riflessione e di analisi del principio del *favor rei* è rappresentato dal D.Lgs. 158 del 2015 che ha comportato la revisione del sistema sanzionatorio tributario compiuta nel rispetto dei criteri di predeterminazione delle condotte e proporzionalità della risposta sanzionatoria; la revisione ha comportato l'introduzione di molteplici misure sanzionatorie più favorevoli per i trasgressori e questo comporta la necessità di effettuare delle valutazioni sulla loro applicabilità in via retroattiva. Con riferimento a quest'ultimo intervento di modifica, il *favor rei* è stato oggetto di molte discussioni a causa dell'iniziale previsione di efficacia limitata a soli due anni; la suddetta previsione avrebbe comportando quindi la classificazione dell'intervento come legge

temporanea con conseguente inapplicabilità retroattiva delle disposizioni più favorevoli. Successivamente tale previsione contenuta nella iniziale bozza del decreto è stata eliminata spostando l'attenzione sulla decorrenza delle nuove previsioni. La previsione secondo cui le nuove disposizioni si sarebbero applicate a partire dal 1 gennaio 2017 poteva essere interpretata come una volontà di non retroattività delle nuove norme; un'opposta interpretazione, invece, evidenziava la necessità per i contribuenti di impugnare i provvedimenti di irrogazione per evitarne la definitività con un impatto che avrebbe inciso negativamente sull'operatività e sull'andamento dell'Amministrazione Finanziaria, la quale avrebbe dovuto ricalcolare tutte le sanzioni irrogate in precedenza. Alla fine si è optato per un'anticipazione della decorrenza delle nuove norme al 1 gennaio 2016; i contribuenti dovranno comunque adoperarsi per evitare la definitività dei provvedimenti emessi dall'Amministrazione Finanziaria a fine 2015.

Infine, si è fornita un'analisi del principio del *favor rei* in tema di sanzioni improprie; sulla sua applicabilità in caso di interventi modificativi in senso più favorevole al contribuente aventi ad oggetto la disciplina delle sanzioni improprie vi è un'ampia giurisprudenza; le pronunce che si sono susseguite nel tempo ne confermano l'adozione anche a questo strumento sanzionatorio. Si ritiene che l'orientamento suddetto si confermi e si consolidi nelle molteplici questioni che verranno a generarsi in quanto si sta procedendo verso una riduzione dell'impiego delle sanzioni improprie nel nostro sistema fiscale a causa del loro contrasto con i precetti costituzionali.

L'analisi proposta nell'elaborato ha consentito di evidenziare l'importanza del principio del *favor rei* nel nostro sistema sanzionatorio tributario e il ruolo centrale che esso riveste ogni intervento di riforma del sistema sanzionatorio tributario. L'estensione del principio anche alla materia sanzionatoria tributaria era necessaria, se non fondamentale, in quanto i limiti del principio di ultrattività sia in seguito alle evoluzioni normative intercorse in ambito fiscale sia in seguito all'introduzione dei principi costituzionali rilevanti nella materia fiscale erano affermati. Si tratta di un principio che garantisce al contribuente un trattamento più favorevole rispetto a quello inizialmente previsto nel momento in cui ha commesso l'illecito; questo potrebbe portare il contribuente ad adottare un comportamento attivo per evitare la definitività del provvedimento, auspicando l'introduzione di modifiche alla disciplina sanzionatoria tali da poter comportare l'introduzione di una *lex mitior* o realizzare una fattispecie di *abolitio criminis*.

Negli interventi modificativi al fine di ridurre le discussioni interpretative sull'applicazione del principio, dovrebbe essere ogni volta identificato in modo chiaro il suo ambito di

applicazione, consentendo al contribuente di capire l'evoluzione della sua posizione nel quadro sanzionatorio.

In conclusione, il principio del *favor rei* costituisce un principio generale della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie. In caso di *ius superveniens* che determina un trattamento sanzionatorio più favorevole per l'autore dell'illecito, il principio del *favor rei* è fondamentale sia per l'interprete che si deve confrontare con le nuove disposizioni e deve comprendere se è possibile estendere i loro effetti positivi in via retroattiva, sia per il contribuente il quale deve individuare il comportamento da adottare in quanto l'assunzione di una posizione di staticità rischia di determinare l'inapplicabilità del principio e quindi dei suoi effetti positivi. Per capire se le nuove previsioni garantiscono un miglior trattamento sanzionatorio è necessario confrontare in concreto, tenendo quindi in considerazione le peculiarità del caso analizzato, il trattamento sanzionatorio previsto dall'originaria disposizione sanzionatoria e quello applicabile successivamente. Inoltre, la giurisprudenza è chiamata ad esprimersi in modo pressoché continuativo in tema di *favor rei* nelle sanzioni amministrative tributarie in quanto la disciplina è in costante evoluzione; molto spesso si verifica l'assunzione di posizioni contrapposte che generano delle difficoltà anche in capo a coloro che sono chiamati ad interpretare ed esprimersi sull'applicazione retroattiva della normativa sopravvenuta.

Ringraziamenti

Ringrazio, *in primis*, il mio relatore, Professor Marcello Poggioli, per avermi dato la possibilità di svolgere con lui il presente lavoro di tesi.

Un ringraziamento particolare va ai miei genitori, Luciano e Luisa, per la fiducia che hanno posto nei miei confronti e per l'enorme pazienza portata in questi anni. Senza di loro non avrei avuto l'opportunità di intraprendere gli studi universitari e di raggiungere questo importante obiettivo; spero di poter ripagare in futuro tutti i sacrifici che hanno fatto per me.

Grazie a Luca, il mio ragazzo, per essermi sempre stato vicino e per aver sopportato le mie continue ansie in ogni sessione d'esame e durante la stesura della tesi; adesso che non dovrò più studiare tutte le domeniche, potrò venire a vedere le tue partite di calcio.

Grazie a Chicco, il mio cane, per la costante compagnia durante i pomeriggi e i fine settimana di studio; si può dire che anche lui è laureato!

Un ringraziamento generale va ai nonni, zii, cugini, che per motivo di spazio non posso elencare, li ringrazio per il loro appoggio e per l'interesse avuto nel mio percorso universitario.

Un grazie a tutti i colleghi e amici, e in particolare a Silvia per tutti i testi che mi ha prestato. Ringrazio inoltre Monica, fiscalista di Sec Servizi S.C.p.A., che mi ha aiutato nella stesura della tesi.

Infine, ringrazio tutti coloro che saranno presenti in questo giorno per me così importante e coloro che avrebbero voluto esserci; un ringraziamento va anche a *me stessa*, perché il raggiungimento di questo traguardo è anche un po' merito mio.

BIBLIOGRAFIA

DOTTRINA

AA. VV., *Circolare tematica. Riforma delle sanzioni amministrative tributarie – novità del D.Lgs. 24/09/2015 n. 158*, Studio Righini, Commercialisti e Avvocati, 29 ottobre 2015. Disponibile su: <<http://www.studiorighini.it/public/file>> [Data di accesso: 14 gennaio 2016]

AA. VV., *Fisco 2016*. XIII Edizione, Wolters Kluwer, 2016.

ACIERNO R., *Riduzione delle sanzioni: richiamo al principio del “favor rei”*, in *Il Sole 24 Ore*, Guida ai Controlli Fiscali, Aprile 2015, n. 4.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, II Edizione. Torino: G. Giappichelli, 2013.

ANON, *Sconto sui procedimenti in corso*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 3 gennaio 2016.

ANON, *Se cambia la legge scatta il favor rei*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 4 novembre 2015.

ANON, *Il principio del favor rei*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 26 settembre 2015.

ANON, *Favor rei inderogabile anche nell’ambito delle sanzioni tributarie*, in *Il Sole 24 Ore*, Quotidiano del Fisco, n. 9 del 2015.

ANON, *L’applicazione del favor rei nelle sanzioni*, in *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2000.

ARTUSO, E. *La deducibilità dei “costi neri”: brevi osservazioni sulla possibilità di utilizzo della prova presuntiva, a margine di una condivisibile pronuncia di merito (Comm. trib. reg. di Trieste, sez. VII, n. 158/07/2010)* in *Riv. dir. trib.*, 11, II, 2011.

ASSONIME Circolare. *Sanzioni, contenzioso e riscossione: le osservazioni di Assonime*. 3 agosto 2015, n. 25.

ASSUMMA B., *Svista multipla sulle sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, Commenti & Inchieste, 20 luglio 2015.

AVOLIO D., SANTACROCE B., *Costi black list e “valore normale”*, in *Il Fisco*, n. 22 del 2015.

BATISTONI FERRARA F., *La riforma del sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in Riv. della Guardia di Finanza, 1997, 4.

BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economiche – giuridiche*, Padova: Cedam, 2013.

BEGHIN M., *Il reddito d'impresa per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino: G. Giappichelli, 2014.

BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74. Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471, n. 472, n. 473*, Milano: Giuffrè, 2007.

BELLINAZZO M., *Il "favor rei" ricalcola le sanzioni*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi, 5 gennaio 2016.

BIN R., BRUNELLI G., PUGIOTTO A., VERONESI P., a cura di. Ai confini del «favor rei». Il falso in bilancio davanti alle Corti costituzionale e di giustizia. Atti del Seminario (Ferrara, 6 maggio 2005), Torino: G. Giappichelli, 2005.

BISSI L., *Sulla cosiddetta ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie*, in Giust. Pen., 1992, III, 318.

BORIA P., *Diritto tributario*, Torino: G. Giappichelli, 2016.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino: Utet, 2008.

BUSCEMA I., *Anticipo della riforma delle sanzioni: si applica anche ai procedimenti in corso al 1° gennaio 2016*, in Azienditalia – Fin. e Trib., 2016, 2, 159.

CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IX Edizione. Milano: Ipsoa, 2015.

CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in Il Fisco, n. 41 del 2015.

CARINCI A., *Favor rei sulle sanzioni da sollecitare in contenzioso*, in Il Sole 24 Ore, Quotidiano del Fisco n. 1 del 2016.

CARINCI A., *Riforma delle sanzioni tributarie, un doveroso rinvio*, in Il Sole 24 Ore, Quotidiano del Fisco n. 11 del 2016.

CASTELLI B., *Disciplina dei c.d. costi black list. Aspetti operativi nella redazione dell'interpello disapplicativo*, Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Scuola di alta formazione L. Martino, 7 maggio 2015. Disponibile su: <<http://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegni/disciplina-dei-costi-black-list.pdf>> [Data di accesso: 2 giugno 2016]

CINQUEMANI L., *L'attività sanzionatoria dell'amministrazione finanziaria*, Milano: Giuffrè, 2008.

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Osservazioni e proposte di modifica al decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio*, Roma, 27 luglio 2015. Disponibile su: <<http://www.camera.it/temiap/allegati/2015/07/27/OCD177-1468.pdf>> Data di accesso: [12 ottobre 2015]

DE MITA E., *Le scorie fiscali di una buona riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 11 aprile 1997, n. 99.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, VI Edizione. Milano: Giuffrè, 2011.

DE PIRRO R., *Retroattività delle sanzioni per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, in *Il Fisco*, n. 22 del 2016.

DEL FEDERICO, L. *Il principio di personalità*, in AA.VV. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di Tabet G., Torino: G. Giappichelli, 2000.

DEL FEDERICO L. *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone – Berliri, Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.

DEL FEDERICO L., *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV. *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*; a cura di Gaffuri e Scippi. Milano, 2009.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6 del 2014.

DELLA VALLE E., *I costi black list: cronaca di una morte improvvisa*, in *Il Fisco*, n. 7 del 2016.

DENARO M., *Applicazione retroattiva della sanzione per omessa indicazione in dichiarazione dei costi black list*, in *Il Fisco*, n. 20 del 2016.

DEOTTO D., CARINCI A., *Sanzioni, il “favor rei” taglia i tempi*, in *Il Sole 24 Ore, Quotidiano del Fisco*, 8 settembre 2015.

DEOTTO D., CARINCI A., *Sanzioni amministrative con decorrenza rischiosa*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 23 settembre 2015.

DEOTTO D., *Un sistema più razionale da maneggiare con cura*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 6 gennaio 2016.

DOLFIN N., *Commento all’art. 28*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova: Cedam, 2000.

FALSITTA G. *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova: Cedam, 1973.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, IV edizione riveduta. Padova: Cedam, 2012.

FALSITTA G. *Manuale di diritto tributario*, XI edizione. Padova: Cedam, 2016.

FANELLI R., *Sanzioni, fiscali, previdenziali e societarie*, XI Edizione, Milano: Ipsoa, 2010.

FANELLI R., *Accertamento delle imposte e sanzioni. Sanzioni 2016*. XIII Edizione, Milano: Ipsoa, 2016.

FANTOZZI A., (a cura di), *Diritto tributario*, IV edizione, Torino: Utet, 2012.

FAVA C., *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano: Giuffrè, 2006.

FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 2010.

FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, VI Edizione, Bologna: Zanichelli Editore S.p.A., 2010.

FIDUCCIA A., *Commento di Alessandra Fiduccia (Sent. n. 47/1999: reati tributari)*, in *Fisconline – Banca Dati*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 1999. [Data di accesso: 19 novembre 2015]

- GAIANI L., *Costi black list: cosa cambia per le imprese*, in *Il Fisco*, n. 43 del 2015.
- GAVIOLI F., *Revisione del sistema sanzionatorio: disposizioni della GdF*, in *Il Sole 24 Ore*, Guida ai Controlli Fiscali, n.1 del 2016.
- GIULIANI G., *Revisione della legge 7 gennaio 1929, n. 4*, in *Boll. Trib.*, 45, 1978.
- GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Torino: G. Giappichelli, 2013.
- GIUSTI I., *Stati e Territori a fiscalità privilegiata (cc. dd. Paesi “black list”) nel reddito d’impresa: il nuovo criterio di individuazione*, in *Fondazione Nazionale dei Commercialisti*. Roma, 31 maggio 2016.
- IORIO A., MECCA S., *Sanzioni 2015*, I Edizione, Milano: Ipsoa, 2015.
- IPSOA, *Riforma sanzioni: il principio del favor rei*, in *Ipsa Quotidiano*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 21 ottobre 2015.
- IPSOA, *Sanzioni tributarie: favor rei anche per gli atti notificati prima del 2016*, in *Ipsa Quotidiano*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 26 gennaio 2016.
- LA GROTTA F., *Riflessioni sulla applicabilità d’ufficio del favor rei nelle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.* n. 4, luglio-agosto 2008.
- LAMEDICA T., 2015. *Riforma sanzioni amministrative tributarie: e le violazioni pregresse?*, in *Ipsa Quotidiano*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 17 ottobre 2015.
- LAMEDICA T., *Riforma sanzioni (non solo penali): convivenza col principio del favor rei*, in *Ipsa Quotidiano*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 24 ottobre, 2015.
- LIBURDI D., e RANOCCHI G. P., *Revisione dei principi sanzionatori all’insegna della gradazione e di una maggiore razionalità*, in *Il Fisco*, n. 1 del 2016.
- LIBURDI D., RANOCCHI G. P., *I principi generali di applicazione delle sanzioni*, in AA. VV., *Sanzioni tributarie 2016*, in *Il Fisco*, I Edizione, febbraio 2016.
- LIBURDI D., RIOLO G., *Le novità in sintesi*, in AA. VV. *Sanzioni tributarie 2016*, in *Il Fisco*, I Edizione, febbraio 2016.

- LIBURDI D., *L'applicazione del favor rei nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, n. 14 del 2016.
- LUCIANI M., *L'incentivazione legislativa*, in AA. VV., *L'economia e la legge. Atti del convegno (Milano, 4 dicembre 2006)*, a cura di Cocco G., Milano: Giuffrè, 2007.
- LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2, marzo-aprile 1998.
- MANTOVANI F., *Diritto penale. Parte Generale*, IX Edizione, Padova: Cedam, 2015.
- MARINI, A. *I nuovi confini dei paradisi fiscali*, in *Rass. Trib.* n. 3, 2008.
- MARONGIU G., *A proposito di legittimità costituzionale degli interessi tributari di mora*, in *Giur. it.*, 1969, I.
- MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373.
- MAZZOCCHI S., *Quale destino per il favor rei nel nuovo impianto sanzionatorio?*, in *Il Fisco*, 2015.
- MOBILI M., PARENTE G., *Riforma delle sanzioni, favor rei a rischio*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 8 luglio 2015.
- NUSSI M., *Commento all'art. 25*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova: Cedam, 2000.
- PADOVANI T., *la cosiddetta "ultrattività" delle leggi penali finanziarie e il principio costituzionale di uguaglianza*, in *Foro.it*, 1975, I, 37.
- PICCOLO A., *Decadenza dalle agevolazioni fiscali "prima casa" senza l'applicazione di sanzioni*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2016.
- PISAPIA E. M., (a cura di), *"Favor rei" penalistico e "favor rei" tributario*, in *Il Sole 24 Ore, L'Esperto Risponde*, 5 marzo 2012, n. 14.
- POLLARI N., FORTUNATO L., *Elementi di diritto repressivo tributario*, II edizione. Roma: Laurus Robuffo, 2013.

PROCOPIO M., *Il sistema tributario italiano. Principi istituzionali*, I Edizione, Padova: Cedam, Ottobre 2013.

RIONDATO S., *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova: Cedam, 2000.

RIONDATO S., *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova: Cedam, 2000.

RIPA G., *La fiscalità d'impresa*, Padova: Cedam, 2011.

SANTI, A. *Il favor rei applicabile anche alle sanzioni improprie*, in *Corriere tributario*, 45, 2002.

SANTI DI PAOLA N., *Guida al nuovo codice del processo amministrativo. D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (in G.U. 7 luglio 2010, n. 156)*, Santarcangelo di Romagna: Maggioli Editore S.p.A., 2010.

SANTO GALLO S., *La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni*, in *Tribuna Finanziaria*, 2009, 3.

SCAFATI I., (a cura di), *Reati tributari e doganali. Sanzioni e procedimenti*, Milano: Giuffrè, 2013.

SERVIDIO S., *Riforma delle sanzioni anticipata al 1° gennaio 2016: il punto della situazione*, in *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2016, 2, 148.

SPINELLI G., *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto*, Milano: Giuffrè, 1954.

TESAURO F., *Una riforma a doppia velocità*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, 3 ottobre 1997, n. 270.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, XII edizione, Torino: Utet, 2015.

VALENTE, P. *Controlli alle imprese 2015*. I Edizione, Milano: Ipsoa, 2015.

ZIZZO, G. *Sulla natura dell'art. 75, comma 6, Tuir e sugli effetti della sua abrogazione (nota a Cass., sez. trib., n. 15088/2000)* in Riv. dir. trib., 4, 2001.

GIURISPRUDENZA

Corte cost., 24 aprile 2002, n. 140 in Foro it. 2003, I, 1338 con nota di Cerbo.

Corte cost., 9 marzo 1992, n. 89 in Riv. dir. trib. 1993, II, 1, con nota di Del Federico.

Corte cost., 17 novembre 1982, n. 186, in Giust. civ. 1983, I, 24.

Corte cost., 6 giugno 1974, n. 164, ud. 28 maggio 1974, dep. 6 giugno 1974.

Corte cost., 28 dicembre 1970, ud. 18 dicembre 1970, dep. 28 dicembre 1970, n. 201.

Corte cost., 12 luglio 1967, ud. 26 giugno 1967, dep. 12 luglio 1967, n. 103.

Corte cost., 3 luglio 1967, n. 78.

Cass. civ., SS. UU., 27 dicembre 2010, n. 26126 in Giust. civ. mass. 2010, 12, 1648.

Cass. civ., SS. UU., 6 maggio 1993, n. 5246, in Giust. civ. mass. 1993, 821.

Cass. civ., SS. UU., 8 gennaio 1993, n. 125, in Giust. civ. mass. 1993, 21.

Cass. civ., sez. I, 20 novembre 1998, n. 11727 in Giust. civ. mass. 1998, 2398.

Cass. civ., sez. I, 6 febbraio 1997, n. 1127 in Giust. civ. mass. 1997, 197.

Cass. civ., sez. I, 4 dicembre 1996, n. 10823, in Rass. trib., 1997, 703, con nota di Pisani.

Cass. civ., sez. trib., 27 giugno 2016, n. 13235.

Cass. civ., sez. trib., 6 aprile 2016, n. 6651 in Iltributario.it 2016, 31 maggio.

Cass. civ., sez. trib., 6 giugno 2014, ud. 16 aprile 2014, 6 giugno 2014, n. 12770.

Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2013 n. 1656, in Diritto e Giustizia online 2013, 30 gennaio, con nota di Terlizzi.

Cass. civ., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24925 in Giust. civ. mass. 2011, 11, 1676.

Cass. civ., sez. trib., 6 ottobre 2011, n. 20440 in Giust. civ. mass. 2011, 10, 1405.

Cass. civ., sez. trib., trib., 15 giugno 2011, n. 13075, in Giust. civ. mass. 2011, 6, 900.

Cass. civ., sez. trib., 18 novembre 2009, n. 24318 in Giust. civ. mass. 2009, 11, 1602.

Cass. civ., sez. trib., 24 novembre 2006, n. 24991 in Bollettino trib. 2007, 2, 213.

Cass. civ., sez. trib., 22 marzo 2006, n. 6378 in Giust. civ. mass. 2006, 3.

Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2006, n. 6189, in Giust. civ. mass., 2006, 4.

Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2005, n. 27760, in Giust. civ. mass. 2005, 12.

Cass. civ., sez. trib., 2 dicembre 2005, n. 26292, in Giust. civ. mass. 2005, 12.

Cass. civ., sez. trib., 13 giugno 2005, n. 12678 in Giust. civ. mass. 2005, 6.

Cass. civ., sez. trib., 11 agosto 2004, n. 15509, in Corr. Trib. 2004, 3389.

Cass. civ., sez. trib., 30 maggio 2003, n. 8717 in GT Riv. giur. trib. 2003, 917, con nota di Marcheselli.

Cass. civ., sez. trib., 11 luglio 2002, n. 10090, in Corr. Trib. 2004, 3389.

Cass. civ., sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 889, in Giust. civ. mass. 2002, 133.

Cass. civ., sez. trib., 27 marzo 2001, n. 4408, in Giust. civ. mass. 2001, 594.

Cass. civ., sez. trib., 12 febbraio 2001, n. 1945, in Giust. civ. mass. 2001, 240.

Cass. civ., sez. trib., 22 novembre 2000, n. 15088, in Riv. dir. trib. 2001, II, 313.

Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9953, in Giust. civ. mass. 2000, 1654.

Cass. civ., sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2609 in GT Riv. giur. trib. 2001, 133.

Cass. pen., sez. III, 11 gennaio 1999, n. 47 in Rass. trib. 1999, 1273 con nota di Fiduccia.

Cass. pen., SS. UU., 27 settembre 2007, n. 24151 in Cass. pen. 2008, 3, 898.

Cass. pen., SS. UU., 20 giugno 1990 in Foro It. 1990, II, 637.

Cass. pen., SS. UU., 15 giugno 1984, n. 5655.

PRASSI

Circolare 4 Marzo 2016, n. 4/E – Agenzia delle Entrate – Dir. Centr. Accertamento. 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.*

Circolare 3 novembre 2009, n. 46/E. – Agenzia delle Entrate – Dir. Centr. Normativa e Contenzioso – *Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato - Controversie pendenti.*

Circolare 10 Luglio 1998, n. 180/E - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III. *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie - Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni ed integrazioni.*

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183-bis. Schema del Decreto Legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio. Parere ai sensi degli articoli 1, comma 7, e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23; Trasmesso alla Presidenza del Senato il 9 settembre 2015.

Disponibile su: < <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/939344.pdf> > [Data di accesso: 1 aprile 2016]

Servizio del bilancio. Revisione del sistema sanzionatorio, Schema di D.Lgs. n. 183-bis. Artt. 1, co. 7, e 8, co. 1, L. 23/2014. XVII Legislatura. Settembre 2015. Disponibile su: < <http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/939530/index.html> > [Data di accesso: 1 aprile 2016]

Agenzia delle Entrate, *Voluntary disclosure*. Conferenza stampa, 9 dicembre 2015.
Disponibile su:
<<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Collaborazione+volontaria+%28voluntary+disclosure%29/>> [Data di accesso: 22 maggio 2016].