

## Circolare del 10 marzo 2016

Oggetto: **Agenzia delle Entrate - Circolare n. 4/E del 4/3/2016: "D.Lgs. 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**

### **Premessa.**

Come noto, l'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti sia in sede amministrativa e sia in sede penale, e, pertanto, a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti.

In attuazione di tale delega, con il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, concernente la revisione del sistema sanzionatorio, il Legislatore ha disciplinato la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario ed ha introdotto rilevanti modifiche ad alcune disposizioni concernenti la disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo.

In particolare, la disciplina dettata dall'art. 15 del citato decreto introduce delle modifiche al D.Lgs. n. 471/1997, prevedendo una migliore definizione delle fattispecie di elusione e di evasione fiscale e la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo, al fine di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti.

Le nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2016.

A decorrere dalla medesima data, inoltre, sono entrate in vigore anche le disposizioni della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), che prevedono la soppressione della riduzione ad un sesto delle sanzioni in caso di definizione agevolata e degli istituti di adesione all'invito al contraddittorio e di adesione ai processi verbali di constatazione.

Ciò premesso, con la circolare in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sull'operatività delle citate disposizioni, con riferimento all'applicazione del principio del "*favor rei*" agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016.

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

In primis, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nell'ipotesi di successione di norme nel tempo in relazione alla medesima fattispecie, ricorre il principio del *favor rei*, in base al quale - ai sensi della disciplina dettata dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 - si applica la legge più favorevole, sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile (comma 2), sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione (comma 3).

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che la disposizione di cui al citato comma 2 riguarda tanto le ipotesi in cui la legge sopravvenuta si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia quelle in cui venga eliminato un obbligo strumentale e quindi, solo indirettamente, la previsione sanzionatoria.

In base alla disposizione di cui al comma 3, invece, viene precisato che le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo.

Inoltre, nel documento in esame si rileva che l'ufficio finanziario deve raffrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, in concreto e non in astratto, tenendo conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti, eventualmente previste dalla legge, e verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilire il trattamento sanzionatorio più mite.

Infine, viene precisato che gli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016, riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, dovranno esporre le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del *favor rei* che ha determinato l'irrogazione della sanzione più favorevole.

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

Nella circolare viene, inoltre, precisato che il principio del *favor rei* trova applicazione anche per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica, per i quali siano ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio avanti all'Autorità giudiziaria.

A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che il contribuente ha diritto al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata, in modo da corrispondere quella più favorevole, a meno che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo, circostanza che impedisce l'applicazione del regime più favorevole, anche se la sanzione non è stata ancora pagata.

La richiesta di rideterminazione della sanzione irrogata deve essere effettuata tramite la presentazione di una semplice istanza, a seguito della quale l'ufficio competente procede al ricalcolo delle sanzioni sulla base dei principi sopra evidenziati, comunica l'esito del ricalcolo dando evidenza delle misure effettivamente più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate.

La presentazione dell'istanza non sospende i termini per la proposizione del ricorso e l'atto originario notificato al contribuente non sarà oggetto di sostituzione o di modifica in autotutela, in quanto in esso le sanzioni risultano legittimamente irrogate sulla base delle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2015.

Con il documento in esame, l'Agenzia ha esaminato anche l'ipotesi degli atti notificati entro il 31 dicembre 2015 e definiti in acquiescenza nel 2016, rilevando che, in tale caso, il contribuente ha diritto ad usufruire della definizione agevolata con riduzione ad un sesto delle sanzioni irrogate e successivamente rideterminate.

Infine, per gli atti pendenti davanti alle Commissioni tributarie, nel caso in cui una legge posteriore prevede che la fattispecie non sia più punibile, gli uffici finanziari provvedono autonomamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi ed a comunicarne l'esito sia al contribuente che all'organo presso il quale pende la controversia.

Nei casi in cui, invece, la legge stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione, il ricalcolo delle sanzioni irrogate, sulla base dei principi generali sopra descritti, è effettuato dagli uffici finanziari direttamente o su richiesta dell'organo giudicante.