



**Effetto gettito.** Il ministero dell'Economia ha considerato anche l'impatto sulle entrate pubbliche dovuto all'applicazione delle nuove sanzioni

## La deroga al favor rei rischia di alimentare il contenzioso

### Il nodo dei tempi

L'applicazione per il futuro è critica in caso di infrazioni pre e post riforma

**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

La riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie si propone di derogare al principio del favor rei (tranne per il nuovo binomio cumulo giuridico/ravvedimento operoso). Si tratta di una scelta – peraltro mai attuata in tutte le riforme/revisioni fin qui effettuate – che rischia di generare un notevole contenzioso. E che si scontra con un principio fondamentale del sistema sanzionatorio: quello dell'unicità della sanzione e dell'effetto interruttivo conseguente alla constatazione (o contestazione) delle violazioni (articolo 12, comma 6, del Dlgs 472/1997).

Occorre ricordare che il principio del favor impone l'applicazione della disciplina sanzionatoria sopravvenuta e ha due declinazioni: ❶ abrogazione dell'illecito, che si ha quando, per effetto di una nuova norma, un dato comportamento non costituisce più una violazione sanzionabile;

❷ riduzione delle sanzioni, che si verifica quando per effetto di una nuova norma le sanzioni applicabili ad una certa violazione sono di entità differente (ridotta).

Entrambe le ipotesi trovano una loro puntuale disciplina, rispettivamente nei commi 2 e 3 dell'articolo 3 del Dlgs 472/1997, quanto alle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie.

In tutti i casi la ratio è la medesima: consentire che la disciplina di maggior favore sopravvenuta sia applicabile anche a vicende intervenute prima della sua entrata in vigore. Tali regole possono essere derogate solo ove vi siano giustificazioni oggettivamente ragionevoli (Corte costituzionale, 236/2011) e in assenza di lesione del principio di eguaglianza dettato dall'articolo 3 della Costituzione (Corte costituzionale, 394/2006), che impone di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti a prescindere che siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della modifica legislativa.

Sembra quindi profilarsi all'orizzonte uno scontro tra questi principi e quello dell'articolo 81 della Costituzione, il quale potrebbe giustificare la scelta di derogare al principio del favor per le nuove penalità amministrative (tranne – come detto – per la prevista possibilità

di applicare il cumulo giuridico al ravvedimento operoso). Una cosa appare certa: se il testo verrà confermato, si genererà un notevole contenzioso.

Ad ogni modo, c'è anche un aspetto tecnico che mette in discussione la scelta di derogare al favor rei. Si è sempre sostenuto che il principio più rilevante della riforma operata con il Dlgs 472/1997 è quello del cosiddetto "cumulo giuridico" disciplinato dall'articolo 12 dello stesso decreto. La norma fissa il principio della sanzione unica nelle ipotesi di concorso e di continuazione delle violazioni. Tale principio contempla anche una previsione che è stata quasi sempre sottovalutata (anche, ad esempio, per l'ipotesi della recidiva). Si stabilisce che il concorso e la continuazione vengono interrotti dalla constatazione delle violazioni (o dalla diretta contestazione, attraverso l'atto di contestazione e di irrogazione, quando non c'è il Prc). Si tratta di un principio in realtà importantissimo: esso significa che il "beneficio" della sanzione unica non può operare

**Il testo varato dal Cdm prevede che le multe rimodulate valgano per le infrazioni commesse dopo l'entrata in vigore**

dopo che il trasgressore abbia potuto rendersi conto, a seguito dell'intervento del Fisco, di essere incorso nella violazione (si veda anche la circolare 180/1998).

A questo punto immaginiamo cosa potrà accadere con la deroga al favor rei. Ad esempio, ipotizziamo che le nuove sanzioni entrino in vigore il prossimo 1° luglio. Se nel 2026 verrà constatato che il contribuente ha commesso la violazione dell'omessa fatturazione dal 2024 al 2026, si avrà che per le violazioni commesse fino al 30 giugno 2024 l'ufficio dovrà irrogare le vecchie sanzioni (di base il 90%), mentre, per le infrazioni commesse successivamente, quelle nuove (di base il 70%). Tuttavia, l'ufficio dovrà applicare il cumulo giuridico comminando i preesistenti aumenti alla penalità più alta (quindi al 90%, alle sanzioni vecchie in sostanza), rendendo inefficace la prospettata riduzione delle penalità contenuta nel decreto delegato varato mercoledì scorso dal Consiglio dei ministri. In sostanza, il fondamentale principio di unicità della sanzione non vede di buon occhio che, addirittura per il medesimo contribuente, si irrogino sanzioni diverse per lo stesso comportamento. Se le penalità vengono mitigate, vengono a prevalere, comunque, sempre quelle "vecchie", più alte.