

L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI ALLE SANZIONI AMMINISTRATIVE IMPROPRIE. L'ARTICOLO 25, COMMA 5, DELLA L 13 MAGGIO 1999, N. 133 ALLA LUCE DI UN CASO CONCRETO

Lucia Ripa

Cenni sull'introduzione del principio del *favor rei* nel sistema sanzionatorio tributario.

Il principio del *favor rei* alle sanzioni amministrative tributarie venne introdotto con la riforma del sistema sanzionatorio tributario del 1997 (D.Lgs. 18 Dicembre 1997, n. 471, 472 e 473, entrati in vigore l'1.01.1998).

Mi soffermerò sul D. Lgs. n. 472 del 1997 «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della Legge 23 Dicembre 1996, n. 662».

La Legge delega aveva fissato, in proposito, i seguenti principi e criteri direttivi: «a) adozione di un'unica specie di sanzione pecuniaria amministrativa, assoggettata ai principi di legalità, imputabilità e colpevolezza... (omissis)», attuati dal D. Lgs. n. 472 del 1997 negli articoli 3 (principio di legalità), 4 (imputabilità) e 5 (colpevolezza).

Prima di analizzare l'articolo 3, che delinea il principio del *favor rei*, credo sia opportuno sottolineare il fatto che esso sia contenuto in una normativa di carattere generale, applicabile, cioè, a tutte le sanzioni amministrative tributarie.

Il altre parole, ai fini dell'argomento di cui mi sto occupando, riveste importanza non secondaria l'esistenza di un D.Lgs. contenente disposizioni generali, in quanto implica la loro applicazione sia ad ogni tipo di tributo che ad ogni tipo di violazione, sia sostanziale che procedimentale.

L'articolo 3 prevede: «1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. 2. 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.

3. 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».

Questo articolo segna un mutamento radicale nel sistema sanzionatorio tributario, ben segnalato nella «Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante principi generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie»: *«Il presente schema attua la delega nella parte riguardante il riordino della materia mediante l'adozione di principi e regole generali realizzando una disciplina largamente innovativa, centrata sull'adozione di un'unica specie di sanzione amministrativa cui viene impresso uno stampo schiettamente penalistico. I primi otto articoli configurano, appunto, la sanzione amministrativa prevedendo criteri di commisurazione ispirati alle disposizioni del codice penale e della L. 24 novembre 1981 n. 698¹... (omissis) L'innovazione*

¹ Peraltro, occorre sottolineare una differenza tra la retroattività della norma successiva favorevole prevista dal D. Lgs. 472 del 1997 e quella applicabile alle sanzioni amministrative di cui alla L. 689 del 1981. Autorevole dottrina (E.M. Ambrosetti, La legge penale nel tempo, in AA. VV., La legge penale. Fonti, tempo, spazio, persone, Bologna, 2016, pagg. 329-330) evidenzia l'esistenza di un consolidato indirizzo della Cassazione, secondo cui, in materia di illeciti amministrativi l'adozione dei principi di legalità, irretroattività e divieto di applicazione analogica, sanciti dall'art. 1, della L. 689/1981, implica l'assoggettamento del fatto alla legge

comporta l'applicazione integrale delle garanzie oggettive offerte dai principi di legalità, imputabilità e colpevolezza... (omissis) L'articolo 3 consacra il "principio di legalità". I commi 2 e 3 riferiscono il principio penalistico del favor rei alle ipotesi di soppressione della previsione punitiva e di successione di leggi che prevedono diverse misure della sanzione».

La Circ. Min. 10 Luglio 1998, n. 180 «Sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie» del Ministero delle Finanze, Dipartimento Entrate, Direzione Centrale Accertamento ha chiarito: *«I commi 2 e 3 introducono nel sistema sanzionatorio tributario il c. d. principio del favor rei, conseguente all'abolizione dell'opposta regola della "ultrattività" di cui all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Com'è noto, secondo il citato art. 20 le disposizioni sanzionatorie si applicavano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, anche se le stesse fossero state successivamente abrogate o modificate in senso più favorevole al trasgressore. ... (omissis) Il principio del favor rei trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, giacché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute. Tutto ciò, peraltro, a regime. **Per le violazioni commesse***

vigente al momento del suo verificarsi, con conseguente inapplicabilità dello *jus superveniens*, senza, perciò, che possano trovare applicazione analogica le regole previste all'art. 2, commi 2 e 3 c.p.

anteriamente al 1° aprile 1998, occorre invece tener presente che la possibilità di applicare il principio di cui si discute è subordinata all'esistenza di un procedimento "in corso" (omissis)

Il comma 3 contempla l'ipotesi in cui la sanzione conseguente ad una determinata violazione sia stata diversamente disciplinata nel tempo. In tal caso, si applica la legge più favorevole al trasgressore, anche quando la violazione sia stata commessa nel vigore di una norma che stabiliva una sanzione più grave.

Questo caso differisce da quello previsto dal comma 2 (dove ci si trovava di fronte alla sopravvenuta eliminazione della sanzione) perché la sanzione resta, ma è più lieve e **il trasgressore ha quindi il diritto ad un ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole.** In questa ipotesi, tuttavia, la definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione impedisce in ogni caso (sia a regime che per il periodo transitorio) l'applicazione del regime più favorevole, quantunque la sanzione non sia stata ancora pagata. In sintesi, se viene introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento della violazione, può accadere che:

a) la sanzione non è stata ancora irrogata; b) la sanzione è stata irrogata, ma il provvedimento non è ancora divenuto definitivo; c) la sanzione è stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo. Nel primo caso (a) dovrà essere irrogata la sanzione più mite; nel secondo (b)

la misura della sanzione dovrà essere ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza; nel terzo (c) la sanzione irrogata secondo l'originaria previsione meno favorevole rimane dovuta. Al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, si ritiene che in linea di massima - debbano essere utilizzati gli stessi criteri comunemente seguiti in diritto penale, tenendo peraltro sempre presente la specificità della materia tributaria.

Pertanto, la valutazione della disposizione più favorevole deve essere fatta in concreto e non in astratto (tenendo, quindi, conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti eventualmente previste dalla legge), paragonando i risultati che derivano dall'applicazione delle due norme alla situazione specifica che si presenta all'esame dell'ufficio o ente impositore. Ovviamente è più favorevole la norma che, in relazione alla singola violazione autonomamente irrogabile, conduce a conseguenze meno onerose per il trasgressore. ... (omissis)».

Perciò, la prassi ministeriale a commento della riforma delle sanzioni tributarie amministrative ha, da subito, interpretato il comma 3 dell'art. 3, del D. Lgs. 472 del 1997 come applicabile anche alle violazioni commesse nella vigenza di norme sanzionatorie più gravose.

L'unica preclusione veniva ravvisata nell'intervenuta definitività del provvedimento sanzionatorio.

Rispetto all'art. 2, comma 4, del c.p. il comma 3, dell'art. 3, del D. Lgs. 472

del 1997 ha un ambito applicativo limitato alle sole fattispecie in cui «la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa.»

Perciò, la differenza tra fattispecie sanzionatorie rilevante per l'art. 3, comma 3, del D. Lgs. 472 del 1997 è solo quella caratterizzata per una differenziazione nell'entità delle sanzioni, non potendo ricomprendersi nello spettro applicativo della norma- sulla base di un'analisi letterale- tutte quelle ipotesi di riformulazione della fattispecie criminosa che non ricadono, già di per sé, nell'alveo del diverso fenomeno dell'*abolitio criminis*.

L'articolo 25, comma 5, della L. 133 del 1999 e la sua parziale abrogazione da parte dell'art. 19, del D. Lgs. 158/2015.

L'articolo 25 contiene disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche, la maggior parte delle quali sono relative al regime fiscale agevolato introdotto dalla L. 16 Dicembre 1991, n. 398.

Il comma 5, nel testo originario, stabiliva: «5. I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli... (omissis). L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui

alla legge 16 dicembre 1991, [n. 398](#), e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e l'applicazione delle sanzioni previste dall'[articolo 11](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471... (omissis) ».

Pertanto, il testo originario imponeva alle associazioni sportive dilettantistiche la tracciabilità dei pagamenti di importo superiore a € 1.000, comminando le sanzioni della decadenza dal regime agevolativo della L. 398 del 1991 (e, quindi, la determinazione del reddito secondo il regime ordinario degli enti non commerciali) ed una sanzione pecuniaria residuale.

Questa norma è stata parzialmente abrogata dall'art. 19², del D. Lgs. 24 Settembre 2015, n. 158 «Riforma dei reati tributari», che ha eliminato la pesantissima sanzione della decadenza dal regime agevolativo della L. 398 del 1991, lasciando solo l'applicazione della una sanzione residuale di € 250.

La decorrenza di questo comma è stabilita dall'art. 32, del D. Lgs. 158 del 2015: «Le disposizioni del Titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dall'1 Gennaio 2016.»

Il principio del favor rei si applica anche all'abrogazione dell'articolo 25, comma 5, della L. 133 del 1999? Si applica anche ai giudizi in corso?

Il caso che mi è stato sottoposto e che ha innescato l'approfondimento sul tema del favor rei e delle sanzioni improprie riguarda un contenzioso proposto da un'associazione sportiva

² Contenuto nel Capo III, Titolo II, del D. Lgs. 158 del 2015.

dilettantistica a cui, tra l'altro, era stato contestato di non aver effettuato i pagamenti eccedenti € 1.000 con mezzi che non ne consentivano la tracciabilità, con ciò ostacolando il controllo da parte degli enti verificatori.

La causa era iniziata vigente il testo originario dell'art. 25, comma 5, del D. Lgs. 472 del 1997 ed era stata vinta in primo grado per motivi attinenti il merito.

In appello, l'udienza di trattazione si era tenuta nel 2016, vigente, perciò, il nuovo testo dell'art. 25, comma 5, del D. Lgs. 472 del 1997, ma la CTR aveva riformato la sentenza di prime cure e disatteso l'applicazione retroattiva dello *jus superveniens*.

Nello studio per il ricorso per cassazione mi sono chiesta se il *favor rei* trovasse applicazione retroattiva alle sanzioni improprie e se potesse anche in caso di abrogazione intervenuta nel corso del giudizio e potesse essere rilevata anche d'ufficio dal giudice.

Per rispondere a questi interrogativi occorre prima comprendere a quale tipo di sanzione amministrativa appartenga la decadenza dal regime agevolativo definito dalla L. 398 del 1991.

La Relazione Illustrativa al D. Lgs. 158 del 2015 chiarisce: «**L'articolo 19** modifica l'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 recante disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, si **abroga la sanzione impropria** della decadenza dalle relative agevolazioni in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei

versamenti dettata per lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria».

La giurisprudenza ha descritto cosa si intenda per sanzione impropria.

La sentenza Cass., sez. V, 17.12.2014, n. 26475 ha qualificato le sanzioni improprie come: «*situazioni di svantaggio per il contribuente che abbia violato determinati obblighi, che possono essere di due tipi: di carattere procedimentale, nel senso che al trasgressore vengano preclusi mezzi di tutela che altrimenti avrebbe o nel senso che vengano potenziati i normali poteri di accertamento dell'amministrazione...(omissis) di carattere sostanziale, nel senso che viene maggiorata l'imposta, negando l'applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero...(omissis) E' sanzione in forma impropria, per restare ancora nel nostro campo, la perdita di un beneficio, la decadenza da un'agevolazione, la revoca di un privilegio, ecc.. ... (omissis)*

Tutte situazioni di svantaggio che si determinano senz'altro quale conseguenza riflessa di una condotta inosservante di un obbligo di legge, ma che appaiono tuttavia accomunate anche sotto un altro diverso aspetto, quello di risolversi nell'immediata ed incondizionata penalizzazione del trasgressore.»

La CTP di Parma, nella sentenza 3.06.2016, n. 422/1/2016 ha ritenuto che: «*Sia la dottrina che la giurisprudenza della Suprema Corte hanno da tempo ritenuto che situazioni*

di svantaggio previste dal diritto tributario per il contribuente che abbia violato determinati obblighi pur non coincidendo con le sanzioni vere e proprie possano essere definite come "sanzioni improprie" e siano a queste assimilabili. Tali situazioni di sfavore possono essere o di ordine procedimentale, (in sostanza diminuzione delle normali tutele del contribuente rispetto alla azione del Fisco) o di ordine sostanziale, nel senso ".. che viene aumentata la imposta negando la applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero.»

Ora, la domanda può essere riformulata in via generale così: il principio del *favor rei* si applica anche alle sanzioni improprie?

La Circ. min. n. 4/E, del 4.03.2016 «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», diramata dalla Direzione Centrale Accertamento dell' Agenzia delle Entrate, detta una serie di criteri applicativi a cui gli Uffici sottoposti si devono uniformare.

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

(omissis) In base alla disposizione di cui al comma 3, invece, le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di

irrogazione delle sanzioni, coerentemente con quanto già precisato nella circolare 10 luglio 1998, n. 180, emessa a commento del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo (omissis).

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

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

2. Applicazione del *favor rei* sugli atti emessi e non ancora definitivi. Anche per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica e per i quali siano ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio avanti all'autorità giudiziaria,, trova applicazione il principio del *favor rei*... (omissis)

In ultimo, per gli atti pendenti davanti alle commissioni tributarie, nei casi in cui sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 3, comma 2,

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

La Circ. min. fornisce, dunque, le seguenti direttive:

- a) Le sanzioni più favorevoli si applicano retroattivamente a tutte le violazioni commesse sotto la vigenza della normativa precedente e per le quali non è stato ancora notificato il provvedimento sanzionatorio;
- b) Le sanzioni più favorevoli si irrogano anche alle violazioni commesse in vigenza della normativa precedente più gravosa, per le quali sia già stato notificato il provvedimento sanzionatorio, non ancora definitivo, sia perché non ancora impugnato, sia perché ancora *sub iudice*.

L'Agenzia delle Entrate non distingue tra sanzioni proprie ed improprie, limitandosi a riconoscere l'applicazione del principio del *favor rei* a tutte le fattispecie (sanzioni improprie comprese) per le quali il provvedimento non è ancora diventato definitivo, incluse quelle pendenti *sub iudice*.

Anche la giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, è orientata in questo senso.

Cass., sez. V, 14.01.2015, n. 411 ha accolto il motivo di ricorso sull'applicabilità del *favor rei* all'articolo 41 del D.P.R. 26 Ottobre

1972, n. 633, in tema di sanzioni per mancata autofatturazione degli acquisti, abrogato dall'articolo 16 del D. Lgs. n. 471 del 1997.

In particolare, la Suprema Corte ha anche riconosciuto la rilevanza anche d'ufficio (segnatamente in grado di appello) dell'inapplicabilità sopravvenuta della norma abrogata: «Come questa Corte ha già avuto modo di affermare "In materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 3](#), applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, a condizione (nella specie sussistente) che il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del "favor rei", sicché la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti. ... (omissis)».

La sentenza Cass., sez. V, 17.12.2014, n. 26475 ha ritenuto indiscutibile l'applicazione del *favor rei* anche alle sanzioni improprie.

Il medesimo giudice si era così pronunciato nella sentenza 24.01.2013, n. 1656: « In via generale, costituisce *ius receptum* il principio secondo cui, in forza dello *ius superveniens* più favorevole - correlatale anche allo Statuto del contribuente - può affermarsi che, in tema di sanzioni tributarie, alla abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni sanzionatorie è subentrato il principio del *favor rei* nella sua duplice prospettiva; nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo la legge

posteriore non costituisce violazione punibile; 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. ... (omissis) La giurisprudenza di questa Corte è poi univoca nel ritenere che il principio trovi applicazione anche d'ufficio ed in ogni stato e grado del giudizio, a condizione che via sia un procedimento ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo (Cass. n. 17069 del 2009; Cass. n. 1055/2008... (omissis) E' applicabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità (Cass. nn. 10599/2002, [12865/2001](#)). Inoltre, il D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 25](#), comma 2, rende espressamente applicabili le nuove disposizioni - in particolare, per quanto interessa, quelle contenute nell'art. 3, comma 3, stesso testo, introduttive del principio di legalità e di favore per il contribuente - ai processi in corso, "salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo (Cass. n. 4408/2001)"...(omissis).

Sul punto, pertanto, la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata al Giudice del merito che provvederà alla valutazione dell'incidenza sulla fattispecie della norma più favorevole».

Nella sentenza Cass., sez. trib., 22.11.2000, n. 15088: «A seguito dell'abrogazione del comma 6 dell'[art. 75](#) del D.P.R. n. 917/1986 ad opera dell'[art. 5](#) del D.P.R. n. 695/1996, il

contribuente gode di un ampliamento della sua facoltà di prova in giudizio, in merito alla dimostrazione dell'incidenza di costi aziendali non registrati in contabilità e riferiti a maggiori ricavi accertati nel corso di verifiche tributarie dai competenti uffici; tale abrogazione spiega i suoi effetti anche ai processi in corso per il principio del favor rei, stante la natura sanzionatoria della disposizione abrogata ed in considerazione dell'applicabilità dello ius superveniens ai giudizi pendenti».

In riferimento all'applicazione retroattiva dell'articolo 25, 5 comma, della L. 133 del 1999, come modificato dall'articolo 19, del D. Lgs. 158 del 2015, si segnala l'orientamento costante della seconda sezione della CTP di Reggio Emilia (sentenze 26.07.2016, n. 233/2/16 e 259/2/2016). Nella sentenza 26.09.2016, n. 259: «Quanto al: *primo rilievo; l'art 19 cit., dispone che " Al comma 5 dell'[articolo 25](#) della L. 13 maggio 1999, n. 133, le parole: "la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e" sono soppresse."; la norma ha vigore dal 22 ottobre 2015 ma, ai sensi dell'[art. 3, 3](#) comma, D.Lgs. n. 472 del 1997, secondo cui " 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.", va applicata alla fattispecie dedotta in

giudizio posto che la norma richiamata ha, senz'altro, natura afflittiva ed è stata applicata con un atto non ancora, divenuto definitivo; il ricorso sul punto va accolto... (omissis) ».

Ad analoga conclusione è giunta la sezione V della CTP di Treviso, nella sentenza 13.09.2016, n. 340/5/2016: «Va evidenziato che, oltre a non essere stata rilevata da parte del Fisco alcuna specifica violazione degli obblighi di tracciabilità se non contestando i semplici prelievi dai conto corrente bancario, con l'approvazione delle nuove norme sulle sanzioni amministrative avvenuta con il D.Lgs. n. 158 del 2015, in vigore dal 01.01.2016, lo stesso prevede, l'abrogazione dell'[art. 25](#), comma 5, della L. n. 133 del 1999 nella parte in cui dispone, in caso di inosservanza delle ivi contenute disposizioni relative alla tracciabilità dei pagamenti e degli incassi, la decadenza dalle agevolazione di cui alla L. n. 398 del 1991.-

Nel caso concreto, divenendo definitivo l'atto oggetto del presente ricorso solo nell'anno 2016, in ragione del favor rei, ex [art. 3](#) del D.Lgs. n. 472 del 1997, la sanzione per la decadenza dalle disposizioni di cui alla L. n. 398 del 1991 non va applicata».

Anche la CTP di Parma si è espressa in modo conforme, nella sentenza 3.06.2016, n. 422/1/2016: «Occorre prendere atto che l'[art. 19](#) del D.Lgs. n. 158 del 2015, definito come " revisione del sistema sanzionatorio" all'[art. 19](#) ha soppresso la disposizione di cui al comma 5 dell'[art. 25](#) della L. 13 maggio 1999, n. 133 che imponeva la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398 e

successive modificazioni, nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, quale conseguenza della violazione dell'obbligo di effettuare incassi e pagamenti di importo pari o superiore a mille Euro con modalità tali da permettere la tracciabilità. Rimane per tale violazione la applicazione della sanzione di cui all'[art. 11](#) D.Lgs. n. 471 del 1997.

Tale disposizione normativa ha effetto dal 1 gennaio 2016.

E' di tutta evidenza il rilievo della novella legislativa, che fa cadere, a partire dalla data di cui sopra, il presupposto per la decadenza del sistema agevolativo fiscale per le associazioni sportive dilettantistiche che abbiano violato l'obbligo di tracciabilità dei pagamenti, violazione che ha dato luogo alla emissione dell'avviso di accertamento di cui si discute.

Poichè tuttavia l'accertamento in oggetto concerne l'anno 2009, l'ufficio ha concluso per la inapplicabilità alla fattispecie della nuova normativa "ratione temporis".

L'assunto non può essere condiviso.

In relazione al principio del " favor rei" vigente nel nostro ordinamento, l'[art. 3](#) D.Lgs. n. 472 del 1990 afferma tale concetto, definito opportunamente come "principio di legalità".

In particolare il terzo comma di tale disposizione recita " 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 primo punto da risolvere a tale proposito in relazione alla fattispecie in esame consiste nel quesito se la decadenza del regime agevolativo di cui si discute sia una sanzione ovvero sia a questa assimilabile.

La risposta è certamente affermativa.

Orbene, se per le sanzioni improprie procedurali è dubbia attesa la loro natura di ordine processuale la applicazione del "favor rei" con effetto retroattivo (tempus regit actum) è invece fuor di dubbio la applicabilità del principio a quelle di natura sostanziale atteso l'effetto afflittivo specifico che è loro proprio (v. in particolare Cass. [n. 26475](#) del 2014).

Nè può revocarsi in dubbio, attesa la evidenza, che la revoca di un trattamento fiscale di favore quale quella irrogata alla contribuente sia una sanzione di carattere sostanziale.

Essendo ancora pendente il procedimento, l'atto impugnato non ha carattere definitivo, così concretando la eliminazione dell'ultimo ostacolo per la applicazione alla fattispecie dello " ius superveniens" più favorevole.

I principi di cui sopra risultano peraltro recepiti dalla Agenzia delle Entrate con la circolare [n. 4/E](#) del 4-3-2016... (omissis).»

Conclusioni.

L'approfondimento svolto mi ha consentito di evidenziare una palese violazione di legge commessa dal giudice di appello che, in spregio all'articolo 3, comma 3, del D. Lgs. 472 del 1997, come interpretato in modo univoco e costante dalle relazioni illustrative, dalla prassi ministeriale e dalla giurisprudenza, sia di legittimità

che di merito, ha ritenuto non applicabile la *lex mitior* più favorevole.