

## CENTRO STUDI TRIBUTARI

### CIRCOLARE N. 6

Oggetto: Applicazione del *favor rei* – Sentenza della Corte di Cassazione giugno 2018 –

Con sentenza n. 14964 depositata l'8 giugno 2018, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che l'istituto del *favor rei* si applica allorchè una disposizione di carattere fiscale venga modificata da una norma successiva che abroga del tutto o parzialmente l'obbligazione tributaria.

Ne consegue che, venendo meno la violazione fiscale prevista dalla norma precedente, viene meno, in applicazione del principio del *favor rei*, l'applicazione della sanzione precedentemente prevista dalla norma stessa.

Infatti, i commi 2 e 3, dell'art. 3, del Decreto Legislativo n. 472, del 18 dicembre 1997, hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale che stabilisce che “*salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile*” (comma 2), e che “*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diverse, si applica la legge più favorevole salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*” (comma 3).

Pertanto, se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue ma non è ammessa ripetizione di quanto già pagato.

Il comma 2, dell'art. 3 sopra riportato “*sovrverte*”, afferma la Corte di Cassazione, il principio *tempus regit in actum...* cioè il principio della ultrattività, ai sensi del quale si applica sempre la Legge in vigore al momento del fatto, anche se essa sia stata successivamente abrogata o modificata.

Il legislatore, continua la Suprema Corte, “*mutuando dal diritto penale il principio del favor rei, ha inteso sancire in ambito tributario la regola della non ultrattività della norma tributaria sanzionatoria, prevedendo (art. 3, comma 2, D.Lgs n. 472 del 1997) che non si possa essere assoggettati a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce più violazione punibile, sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria, nonché la regola della sanzione più favorevole....*”.

I Giudici di legittimità, inoltre, ricordano che l'applicazione retroattiva del *favor rei* va effettuata 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.

Tutto ciò premesso, considerato che tra il 2014 ed il 2016 sono stati emanati provvedimenti che hanno inciso favorevolmente nella disciplina tributaria dello sport dilettantistico, si riporta di seguito una breve sintesi dei provvedimenti stessi per i quali si applica il principio del *favor rei* in relazione alle sanzioni recate dalle norme precedenti.

1 – Con l'art. 29, del D.Lgs. n. 175, del 21 novembre 2014 è stato modificato il sesto comma dell'art. 74, del DPR n. 633, del 26 ottobre 1972 (IVA). E' stata così unificata la detrazione forfettaria IVA nella misura del 50%, applicabile, dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175,

sia alle prestazioni di sponsorizzazioni, alle quali in precedenza era applicabile la detrazione IVA nella misura del 10%, sia a quelle di pubblicità, in precedenza già con IVA detraibile al 50%.

**2** – Il comma 713, dell'art. 1, della Legge n. 190, del 23 dicembre 2014, ha elevato da 516,46 (*art. 25, comma 5 della legge n. 133 del 13 maggio 1999*) a 1.000,00 euro il limite oltre il quale le Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche devono effettuare pagamenti o incamerare proventi con modalità idonee a consentire la tracciabilità delle somme incassate o erogate. E' opportuno rilevare che tale limite di 1.000,00 euro sussiste tuttora per le Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche ancorchè la Legge di stabilità 2016, con il comma 898, abbia elevato, per tutti, il limite stesso a 3.000,00 euro. Ciò in quanto essendo stato fissato il limite di 1.000,00 euro per legge, necessita una specifica norma che modifichi il predetto comma 5, dell'art. 25, della Legge n. 133, del 1999.

**3** – L'art. 19, del D. Lgs. n. 158, del 24 settembre 2015, ha soppresso la iniqua doppia sanzione, prevista dall'art. 5, della Legge n. 133, del 1999, gravante sui soggetti – Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche – che violano l'obbligo della tracciabilità dei pagamenti e delle somme ricevute di cui al precedente punto 2. Detta sanzione, soppressa a far tempo dal 1° gennaio 2016, comportava la decadenza dalle agevolazioni previste dalla Legge n. 398, del 16 dicembre 1991. Resta applicabile, in caso di violazione dell'obbligo, la sanzione amministrativa da 258,23 a 2.065,83.

\*\*\*\*\*

In definitiva, le predette disposizioni hanno determinato una revisione, **in senso più favorevole**, del regime tributario e di quello sanzionatorio e, pertanto, per il principio del *favor rei*, le sanzioni prima contemplate, non vanno più applicate anche se riferite a violazioni commesse in periodo precedente l'emanazione delle nuove normative.