



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **DILAZIONE AVVISO BONARIO DECADUTO, SANZIONI PIENE SOLO SUL DEBITO RESIDUO**

*Posted on 16 Marzo 2024 by Sabatino Pizzano*



Il sistema sanzionatorio tributario italiano è stato oggetto di numerose riforme negli ultimi anni, con l'obiettivo di renderlo più equo, proporzionato e aderente ai principi costituzionali. In questo contesto, assume particolare rilevanza la corretta applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto delle rateazioni concesse ai contribuenti che ricevono avvisi bonari dall'Agenzia delle Entrate (Dilazione avviso bonario decaduto).

La questione è stata recentemente affrontata dalla Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia, che ha emesso una sentenza destinata a fare da apripista per future controversie. Al centro della decisione vi è il principio del "favor rei", secondo cui deve essere applicata la sanzione più favorevole al contribuente, anche se introdotta successivamente alla commissione della violazione.

Questo articolo si propone di analizzare nel dettaglio la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia, esaminando le implicazioni del principio del "favor rei" e delle recenti riforme del sistema sanzionatorio. Verranno inoltre evidenziate le criticità delle nuove norme che prevedono una deroga a tale principio, sollevando dubbi sulla loro legittimità costituzionale e sulle possibili ripercussioni in termini di contenzioso tributari

## **Le conseguenze del mancato pagamento delle rate degli avvisi bonari**

Quando un contribuente riceve un avviso bonario dall'Agenzia delle Entrate, indicante un debito tributario e una sanzione ridotta del 10%, può decidere di fruire della rateazione per dilazionare il pagamento. Tuttavia, può accadere che il contribuente non riesca a rispettare il piano di rateazione, omettendo il versamento di una o più rate. In questo caso, il contribuente decade dal beneficio della rateazione e si pone il problema di come applicare la maggiore sanzione del 30%: se sull'importo residuo ancora dovuto o sull'intero debito iniziale.

## **La posizione della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia**

La Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia, con la sentenza n. 41/1/24, ha affrontato questo tema, giungendo a una conclusione favorevole al contribuente. Secondo la Corte, la maggiore sanzione del 30% deve essere applicata solo sull'importo residuo ancora dovuto e non sugli importi relativi alle rate già pagate. Questa interpretazione trova applicazione anche per le violazioni riguardanti periodi d'imposta precedenti al 31 dicembre 2014, quindi prima dell'entrata in vigore della riforma delle sanzioni del 2015.

## **Il caso esaminato dalla Corte: un esempio concreto**

Per comprendere meglio la portata della decisione della Corte, è utile analizzare il caso concreto oggetto della controversia. Un contribuente aveva ricevuto un avviso bonario e aveva deciso di rateizzare l'importo dovuto. Dopo aver versato regolarmente le prime rate, aveva omesso di pagare le ultime due. A questo punto, l'Agenzia delle Entrate aveva iscritto a ruolo non solo gli importi residui, ma anche l'intera sanzione ricalcolata sul debito iniziale, senza tener conto degli importi già versati dal contribuente. Quest'ultimo, ritenendo errata l'applicazione della sanzione sull'intero debito, aveva presentato ricorso.

## **L'applicazione del principio del "favor rei"**

Il contribuente, nel ricorso, ha invocato l'applicabilità dell'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973, come modificato dal D.lgs. n. 159/2015, secondo cui le sanzioni piene devono essere calcolate solo sugli importi residui non versati. Nonostante la violazione riguardasse l'Iva del 2011, quindi un periodo precedente alla riforma, il contribuente riteneva applicabile retroattivamente la norma modificata, in virtù del principio del "favor rei". Questo principio, sancito dall'art. 3 del D.lgs. n. 472/1997, prevede che debba essere applicata la

sanzione più favorevole al contribuente, anche se introdotta successivamente alla commissione della violazione.

## La decisione della Corte e il richiamo alla giurisprudenza della Cassazione

Il collegio giudicante della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia ha accolto le ragioni del contribuente, ritenendo applicabile il principio del "favor rei" e, di conseguenza, la sanzione del 30% solo sull'importo residuo non versato. A sostegno della propria decisione, la Corte ha richiamato la sentenza n. 8716/2021 della Corte di Cassazione, che aveva affermato il principio secondo cui la revisione del sistema sanzionatorio operata dal D.lgs. n. 158/2015 deve trovare applicazione retroattiva in virtù del "favor rei", a condizione che la sanzione irrogata non sia divenuta definitiva.

## Le recenti modifiche al sistema sanzionatorio e la deroga al "favor rei": criticità e rischi

Il legislatore delegato è recentemente intervenuto sull'impianto sanzionatorio del sistema tributario, con l'obiettivo di rendere le sanzioni più proporzionali alla gravità delle violazioni commesse. Tuttavia, a causa della mancanza di copertura finanziaria, è stata introdotta una deroga espressa al principio del "favor rei": le nuove sanzioni ridotte, infatti, si applicheranno solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della nuova norma. Questa soluzione, adottata per far fronte alla carenza di risorse, solleva non poche perplessità riguardo alla sua compatibilità con i principi costituzionali, in particolare con il principio di uguaglianza e di ragionevolezza. Inoltre, tale scelta rischia di alimentare ulteriormente il contenzioso tributario, poiché i contribuenti potrebbero essere incentivati a impugnare le sanzioni applicate per violazioni precedenti alla riforma, invocando l'illegittimità costituzionale della deroga al "favor rei".

## Esempi pratici

Di seguito si forniscono alcuni esempi pratici

### Esempio #1

Un contribuente riceve un avviso bonario per l'Iva del 2012 e decide di rateizzare l'importo dovuto. Dopo aver pagato le prime quattro rate, omette di versare le restanti tre. L'Agenzia delle Entrate iscrive a ruolo l'intero debito iniziale con la sanzione del 30%. In base al principio del "favor rei" e alla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia, la sanzione del 30% dovrebbe essere applicata solo sull'importo residuo non versato, corrispondente alle ultime tre rate.

### Esempio #2

Un contribuente riceve un avviso bonario per l'Ires del 2018 e rateizza l'importo dovuto. Dopo aver pagato la prima e la seconda rata, omette di versare le restanti cinque. L'Agenzia delle Entrate iscrive a ruolo l'importo residuo con la sanzione del 30%, calcolata correttamente solo sull'importo non versato, in linea con la riforma delle sanzioni del 2015 e con il principio del "favor rei".

### Esempio #3

Un contribuente riceve un avviso bonario per l'Irap del 2020 e rateizza l'importo dovuto. Omette di versare tutte le rate previste. L'Agenzia delle Entrate iscrive a ruolo l'intero debito con la sanzione del 30%, in quanto, essendo la violazione successiva all'entrata in vigore delle recenti modifiche al sistema sanzionatorio, non trova applicazione il principio del "favor rei".

## Conclusioni

L'analisi della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia e delle recenti riforme del sistema sanzionatorio tributario mette in luce l'importanza del principio del "favor rei" nell'applicazione delle sanzioni in caso di rateazioni non rispettate. La decisione della Corte, in linea con la giurisprudenza della Cassazione, conferma che la maggiore sanzione del 30% deve essere calcolata solo sull'importo residuo non versato, anche per le violazioni commesse prima della riforma del 2015.

Tuttavia, le recenti modifiche al sistema sanzionatorio, che prevedono una deroga al principio del "favor rei", sollevano perplessità riguardo alla loro compatibilità con i principi costituzionali e rischiano di alimentare il contenzioso tributario. Sarà quindi necessario monitorare attentamente gli sviluppi futuri e le eventuali pronunce della Corte Costituzionale sulla legittimità di tali norme.

In ogni caso, il principio del "favor rei" rimane un caposaldo del diritto tributario, a tutela dei contribuenti e della certezza del diritto. Gli operatori del settore e i professionisti dovranno tenere conto di questo principio nell'applicazione delle sanzioni e nella gestione delle controversie, al fine di garantire un sistema tributario equo, proporzionato e rispettoso dei diritti dei contribuenti.

---

### *Domande e risposte*

#### **In caso di decadenza dal beneficio della rateazione di un avviso bonario, come si determina la base di calcolo per l'applicazione della maggiore sanzione del 30%?**

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia, confermato dalla Corte di Cassazione, la maggiore sanzione del 30% deve essere calcolata solo sull'importo residuo ancora dovuto e non sull'intero debito iniziale, in virtù del principio del "favor rei".

#### **Il principio del "favor rei" trova applicazione anche per le violazioni commesse prima della riforma delle sanzioni del 2015?**

Sì, il principio del "favor rei", sancito dall'art. 3 del D.lgs. n. 472/1997, prevede che debba essere applicata la sanzione più favorevole al contribuente, anche se introdotta successivamente alla commissione della violazione, purché la sanzione non sia divenuta definitiva.

#### **Quali sono le criticità delle recenti modifiche al sistema sanzionatorio che prevedono una deroga al principio del "favor rei"?**

Risposta: La deroga al principio del "favor rei", introdotta per far fronte alla mancanza di copertura finanziaria, solleva dubbi di legittimità costituzionale, in particolare riguardo ai principi di uguaglianza e ragionevolezza. Inoltre, tale scelta rischia di alimentare il contenzioso tributario, poiché i contribuenti potrebbero impugnare le sanzioni applicate per violazioni precedenti alla riforma.

#### **Qual è l'obiettivo principale delle recenti modifiche al sistema sanzionatorio tributario?**

L'obiettivo principale delle recenti modifiche al sistema sanzionatorio tributario è quello di rendere le sanzioni più proporzionali alla gravità delle violazioni commesse, adeguando il sistema alle esigenze di equità e giustizia.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA