

*Considerazioni sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel D.Lgs. n. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio tributario (\*)*

*Considerations on the derogation from the principle of retroactivity of the lex mitior in Legislative Decree no. 87 of 2024, reforming the tax penalty system*

di Valeria Mastroiacovo - 11 dicembre 2025

## Abstract

La scelta del legislatore di derogare il principio della retroattività della *lex mitior* per l'applicazione delle nuove sanzioni amministrative tributarie appare distonica rispetto ai "canoni di civiltà giuridica" faticosamente conquistati nel tempo anche in materia tributaria e di recente confermati e rafforzati dagli stessi decreti attuativi della riforma tributaria. In particolare non persuadono le ragioni indicate dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024 e dalla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione a sostegno della conformità a Costituzione della norma derogatoria laddove, in sostanza, indicano, quale interesse di rango costituzionale, opponibile in bilanciamento, la preservazione dell'equilibrio di bilancio. Ancorché sia indubbio che la disciplina della modulazione degli effetti nel tempo costituisce prerogativa del potere legislativo, nella specie sembrano ancora residuare margini per l'accesso a uno scrutinio di legittimità costituzionale.

**Parole chiave:** sanzioni tributarie, retroattività, *lex mitior*, equilibrio di bilancio, riforma tributaria

## Abstract

*The legislator's choice to derogate from the principle of the retroactivity of the lex mitior for the application of the new administrative tax penalties appears dissonant with the "canons of legal civilization" painstakingly achieved over time, including in tax matters, and recently confirmed and reinforced by the implementing decrees of the tax reform itself. In particular, the reasons indicated in the explanatory report to Legislative Decree No. 87 of 2024 and in the recent case law of the Court of Cassation supporting the constitutionality of the derogating norm are unconvincing, as they essentially cite the preservation of the budgetary balance as an interest of constitutional rank that can be opposed in a balancing test. Although it is undeniable that the discipline governing the modulation of effects over time constitutes a prerogative of the legislative power, in this specific case, there still seem to be residual grounds for accessing a constitutional review.*

**Keywords:** tax penalties, retroactivity, *lex mitior*, budgetary balance, tax reform

(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

**SOMMARIO:** 1. La limitazione nel tempo degli effetti della riforma delle sanzioni tributarie: art. 5 D.Lgs. n. 87/2024. - 1.2. La *ratio* individuata dalla relazione di illustrativa al decreto delegato. - 1.3. Le successive “mitigazioni normative” della deroga di cui all’art. 5. - 1.4. Il consolidarsi della giurisprudenza della Corte di Cassazione. - 2. I canoni di “civiltà giuridica” e la materia tributaria. - 3. Sulla irretroattività e retroattività delle leggi sanzionatorie. - 3.1. Il fondamento del principio della *lex mitior* nella giurisprudenza delle Alte corti. - 4. Argomenti a sostegno della retroattività della *lex mitior* delle nuove sanzioni tributarie.

1. La revisione del sistema sanzionatorio tributario ad opera del D.Lgs. n. 87/2024 – peraltro già trasfusa nel Testo Unico n. 173/2025 – costituisce un altro tassello dell’articolato programma tracciato dalla legge delega n. 111/2023 per la riforma tributaria.

In attuazione dei principi e dei criteri direttivi di cui all’art. 20 della delega, il legislatore è intervenuto sul tessuto normativo previgente apportando modifiche e integrazioni per razionalizzare e attenuare specifiche fattispecie sanzionatorie amministrative e penali, riducendo la sproporzione e la duplicazione di alcune misure esistenti e allineando, così, il carico sanzionatorio agli *standard* europei.

Già dal precedente intervento normativo di revisione del sistema sanzionatorio (D.Lgs. n. 158/2015) era apparso chiaro che la disciplina delle sanzioni stava diventando sempre più funzionale al potenziamento di moduli procedurali per la prevenzione e la *compliance* dell’Amministrazione finanziaria, assumendo “proporzionale” rilevanza per l’adempimento spontaneo (ancorché indotto) del contribuente. La riforma *in mitius* del 2024 conferma questa prospettiva e prosegue nel medesimo solco, rendendo ancora più evidenti le ripercussioni delle modifiche sanzionatorie sulla disciplina attuativa.

Dette modifiche, attuate dal D.Lgs. n. 87/2024 per lo più mediante interventi puntuali, sono inserite nell’originario impianto disciplinare sanzionatorio, improntato ormai, anche per le sanzioni amministrative, a principi di matrice penalistica: principi tutti confermati all’esito della riforma, compresi quelli di diritto intertemporale che, all’art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, regolano la successione delle norme sanzionatorie nel tempo e, segnatamente, il principio di legalità, del *favor rei* in caso di *abolitio criminis* e della retroattività della *lex mitior*.

Se questo è il portato “a regime” della riforma sanzionatoria, in occasione dell’emanazione del decreto il legislatore delegato ha scelto di limitarne gli effetti nel tempo e derogare al canone della retroattività della *lex mitior*.

L’art. 5 D.Lgs. n. 87/2024, nella versione originaria, dispone infatti che «*le disposizioni di cui agli articoli 2 [modifiche al D.Lgs. n. 471/1997, n.d.r.], 3 [modifiche al D.Lgs. n. 472/1997, n.d.r.] e 4 [revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e altri tributi indiretti, n.d.r.] si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*». Restano esclusi

dalla deroga i reati tributari e le norme che disciplinano i rapporti tra i due diversi ambiti sanzionatori disciplinati dall'art. 1, cui la riforma si applica a decorrere dal 29 giugno 2024 anche tenuto conto dell'applicazione dei principi generali di diritto intertemporale.

Pertanto, l'effetto della previsione derogatoria è essenzialmente quello di disattivare il principio della *lex mitior* per le sanzioni amministrative tributarie (per un'esauriente disamina delle implicazioni del principio si rinvia a RONCO S.M., *Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 148 ss.). Ciò con rilevanti ripercussioni in quanto, come accennato, la maggior parte delle disposizioni del D.Lgs. n. 87/2024 prevedono sanzioni più lievi di quelle (spesso considerate sproporzionate: si rinvia sul punto a Corte cost. n. 46/2023) applicabili alle medesime violazioni commesse prima del 1° settembre 2024.

**1.2.** Abbiamo detto che la riforma delle sanzioni costituisce un tassello della riforma tributaria, ma a quanto risulta dalla relazione illustrativa al decreto delegato si tratta di un tassello *necessario e indispensabile* per apprezzare la riforma nel suo insieme. O almeno sembra questa, in estrema sintesi, la chiave di lettura ivi suggerita a giustificazione della scelta legislativa di limitare nel tempo l'efficacia delle previsioni innovative in ambito sanzionatorio.

E tuttavia diversi sono i dubbi che questa modulazione degli effetti temporali sia stata una scelta effettivamente necessitata e, soprattutto, che si tratti di una scelta coerente sia con i principi del nostro ordinamento tributario che con i principi civili fondamentali sanciti dalla CGUE e dalla CEDU. Certamente disporre l'irretroattività delle novità introdotte a mitigazione del sistema sanzionatorio amministrativo è frutto della discrezionalità legislativa, in nulla ascrivibile ai principi e ai criteri direttivi della delega che sul punto non hanno previsto alcunché, e costituisce, dunque, esercizio di potere della cui conformità a Costituzione è quantomeno opportuno provare a ragionare (CORASANITI G., *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 4, 1270 ss.).

Secondo quanto si legge nella citata relazione illustrativa, la *ratio* della previsione risiederebbe nel fatto che la complessiva revisione del sistema sanzionatorio si inserisce nell'ambito di una più ampia e organica riforma degli istituti sostanziali e procedurali del diritto tributario in attuazione della citata legge delega. In altri termini sarebbe «*proprio alla luce della rinnovata impostazione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti, cui si correla l'introduzione di nuovi principi per la materia e la predisposizione di nuovi istituti giuridici per la gestione del rapporto tributario, che si è reso necessario portare a termine un processo di revisione organica dell'assetto del regime sanzionatorio nell'ordinamento tributario*». Ciò sarebbe avvenuto mediante una rimodulazione delle sanzioni applicabili alle varie tipologie di violazioni e operando una revisione delle procedure applicative e dei principi fondamentali relativi alle sanzioni stesse. Pertanto nella relazione si conclude che «*[i]n questo contesto*», proprio il principio di

ragionevolezza (art. 3 Cost.) avrebbe «richiesto che il parametro temporale di applicazione delle norme di riforma del sistema sanzionatorio tributario fosse determinato in via unitaria e fosse correlato con quello di applicazione della generalità degli istituti sostanziali e procedurali oggetto della riforma fiscale e cui la stessa riforma delle sanzioni si accompagna».

A sostegno di tale giustificazione la relazione riporta alcuni stralci della sentenza n. 288/2019 della Corte costituzionale – ortopedicamente estratti da vari punti del considerato in diritto relativo a un contesto decisamente differente – dai quali si desumerebbe «un insegnamento [...] in materia di diritto tributario sostanziale [che] costituisce espressione di principi interpretativi di carattere generale e, come tale, trova applicazione anche in materia di sanzioni amministrative tributarie».

A questo argomento che definirei di asserita “necessità sistematica” di deroga al principio di retroattività della *lex mitior*, la relazione illustrativa ne aggiunge altri: da un lato, che si tratta di un principio privo di una copertura costituzionale, salvo che per le sanzioni penali o sostanzialmente penali, dall’altro lato, che «l’interesse costituzionalmente protetto all’equilibrio del bilancio pubblico [altrimenti pregiudicato dalla retroattività della novella, sarebbe] suscettibile di bilanciamento con altri valori costituzionalmente protetti» (si veda BERTOCCHI F., *Riflessioni critiche sulla rinnovata (e crescente) rilevanza del c.d. equilibri di bilancio alla luce di recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1 e pubblicato online l’8 aprile 2025, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)).

Non sembrano argomenti decisivi.

Pertanto, premesse alcune considerazioni di carattere sistematico, si cercherà di individuare residui margini di accesso a uno scrutinio di legittimità costituzionale ragionando sui limiti di un eventuale bilanciamento. Il *verso* della riforma tributaria (di cui la riforma delle sanzioni va considerata appunto un tassello) quanto al rinnovato rapporto Fisco-contribuente e la progressiva “civilizzazione” della materia tributaria attraverso l’adozione di canoni generalmente riconosciuti (tra cui appunto quello della retroattività della *lex mitior*) sembrano incidere sulla discrezionalità del legislatore nella derogabilità ai principi, ciò sia tenuto conto della più recente giurisprudenza della Corte costituzionale, che dei portati del dialogo con la GCUE e la CEDU.

**1.3.** E che quelli illustrati nella relazione non siano argomenti decisivi ne è ulteriore prova il fatto che, a poco tempo dall’entrata in vigore del D.Lgs. n. 87/2024, lo stesso legislatore è intervenuto a mitigare gli effetti della limitazione temporale con una serie di interventi che fanno vacillare sia la cosiddetta necessità sistematica, che le implicazioni di bilancio.

In primo luogo l’art. 18 D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81 ha aggiunto un’ipotesi di esclusione dalla prescrizione sulla decorrenza (esclusione alla quale l’Agenzia delle Entrate aveva già tentato di pervenire in via interpretativa nella circ. n. 21/E/2024). Pertanto all’esito di questa riformulazione l’art. 5 ora dispone che «*le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 a esclusione del comma 1, lettera o) e 4 si applicano alle*

*violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024» (enfasi aggiunta). La lettera o) del primo comma dell'art. 3 D.Lgs. n. 87/2024 prevede l'inserimento nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 dell'art. 17-bis (*Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale*), ai sensi del quale «[n]ei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute». L'effetto dell'esclusione comporta infatti la possibilità di avvalersi anche per il passato (nel caso di atti non ancora definitivi e di contenziosi pendenti) del neo-introdotto istituto dell'autotutela parziale con ripercussione sulle sanzioni, ancorché quantificate in base alla normativa precedentemente in vigore.*

A ciò si aggiunga che lo stesso legislatore (*recte governo*), che ha ritenuto irragionevole dare ingresso alla retroattività della *lex mitior* per ragioni di natura sistematica, ha continuato – nel mentre – a varare misure straordinarie (tra ravvedimento operoso speciale generalizzato e ravvedimento operoso speciale per soggetti ISA aderenti al concordato preventivo biennale, a cui si devono aggiungere anni di stralci automatizzati su quote inesigibili e rottamazioni dei ruoli) tutte finalizzate a definire *vicende* del passato facendo leva, imprescindibilmente, sulla riduzione dell'ammontare delle sanzioni non senza ripercussioni sul bilancio dello Stato.

**1.4.** A queste premesse manca tuttavia un dato ulteriore. A un anno dal varo della riforma delle sanzioni, ammontano ormai a una ventina le pronunce della Corte di Cassazione che, sostanzialmente richiamando la sentenza capofila (n. 1274 del 19 gennaio 2025), hanno respinto le richieste di rimessione alla Corte costituzionale dell'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024. E, ancorché a questi giudizi ne vanno aggiunti altri cassati con rinvio al giudice di merito, il cui eventuale accoglimento comporterà anche la valutazione della non manifesta infondatezza della già formulata questione di legittimità costituzionale (tra cui Corte di Cassazione 6 febbraio 2025, n. 2950 e 5 marzo 2025, n. 5905), il diritto vivente sembra già consolidato nel senso del rigetto. Dalla citata sentenza n. 1274 si evince che le questioni di legittimità costituzionale sono state prospettate lamentando sia l'eccesso di delega rispetto ai principi e alle direttive stabilite dalla legge n. 111/2023 di riforma tributaria, che la violazione degli artt. 3 e 117, comma 1, della Costituzione, nonché degli artt. 6 e 7 CEDU e dell'art. 49 CDFUE. In particolare la doglianza si era concentrata «*sulla violazione del principio di uguaglianza sostanziale dei cittadini, che in materia sanzionatoria imporrebbe il medesimo trattamento degli stessi fatti, prescindendo dalla loro commissione prima o dopo l'entrata in vigore della disciplina più favorevole*». La Suprema Corte ha concluso per la non sussistenza di ragioni di non manifesta infondatezza e ha escluso l'incompatibilità della disciplina con i principi unionali.

La Cassazione condivide l'argomento “sistematico” della relazione illustrativa per cui sarebbe «*proprio questo ampio ripensamento della disciplina, come di tutto il sistema tributario, secondo la delega apprestata dal Legislatore con la L. n. 111 del 2023» a «consentire] di “leggere” la deroga alla lex mitior disposta dal legislatore delegato in un quadro coerente con i principi costituzionali, così come con quelli unionali*».

Ricordato poi che «*l’equivalenza tra sanzione amministrativa e sanzione penale costituisce una regola tendenziale ineludibile e inevitabile, che tuttavia non giunge ad una perfetta sovrapposizione dei piani*», la Corte, invece di addentrarsi in una disamina circa la sussistenza o meno, nel caso di specie, dei noti criteri fissati dalla sentenza CEDU Engel (Corte EDU, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, Engel and Others/Netherlands) per considerare una sanzione amministrativa sostanzialmente penale (ossia la qualificazione penale dell’illecito e, in sua assenza, al fine della estensione delle garanzie previste dagli artt. 6 e 7 CEDU e 49 CDFUE a illeciti anche non qualificati formalmente come penali, lo scopo afflittivo e non riparatorio della misura, la gravità della misura, anche nella sua applicazione concreta, la rilevanza attribuita dalla disposizione alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell’autore) conclude affermando che «*le ragioni che sottendono la disciplina sanzionatoria apprestata in tema di obbligazioni tributarie [...] possono giustificare deroghe all’applicazione del principio del favor rei*». Da qui la Cassazione richiama una serie di precedenti della Corte costituzionale che giustificano la deroga in ragione della riscontrata sussistenza di «*ragioni cogenti di tutela di controinteressi di rango costituzionale, tali da resistere al medesimo vaglio positivo di ragionevolezza*» (Corte cost. n. 63/2019).

A conforto sono citate pronunce della CGUE (a dire il vero solo relativi a casi in cui assumeva rilievo il termine di prescrizione) in cui la Corte di Giustizia ammette che il principio della *lex mitior* possa risultare recessivo nella comparazione di altri diritti di pari rango costituzionale o con la protezione degli interessi finanziari dell’UE a fronte di gravi frodi finanziarie.

Pertanto, la Cassazione conclude che il richiamo a tali precedenti è sufficiente a evidenziare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale formulata dalla ricorrente, senza addentrarsi a chiarire quale sia, nella specie, questo interesse o diritto di pari grado costituzionale o eurounitario validamente opponibile alla deroga.

Solo *ad abundantiam* – precisa la Corte che «*non vi sarebbe neppure ragione*» – si richiama la Corte cost. n. 10/2015 (che, come è noto, ha escluso gli effetti retroattivi della pronuncia), perché «*al più utile a individuare nella preservazione delle ragioni di equilibrio finanziario una delle ipotesi in cui un diverso e contrapposto interesse di rango costituzionale assurge a ragione che può indurre il legislatore a “sacrificare”, eccezionalmente la lex mitior*» [enfasi aggiunta].

Non è infatti sull’argomento finanziario che la Corte punta a chiudere la propria motivazione. Si afferma che in «*un intervento di tale portata, e la previsione di sanzioni più leggere, con conseguente riduzione di risorse già preventivate, al di là delle esigenze di rispetto dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del*

*debito pubblico, ex art. 97 Cost., riversa direttamente i suoi effetti sul raggiungimento di prestazioni standard in materie di rango costituzionale altrettanto sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. È dunque agevole rilevare che una riforma del sistema tributario, nel quale la previsione di un minor carico sanzionatorio si relaziona ad una modifica radicale del rapporto Fisco/Contribuente, come già prospettato, giustifica ampiamente una irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria, senza con ciò poter essere tacciata di violazione dei diritti presidiati dagli artt. 3 e 53 Cost.» [enfasi aggiunta].*

In altri termini la Cassazione motiva la non manifesta infondatezza delle questioni prospettate in riferimento all'art. 5 individuando l'interesse protetto (di pari rango costituzionale o eurounitario che consentirebbe la deroga al canone della *lex mitior*) nell'esigenza di raggiungere un livello di prestazioni *standard* in materie di rango costituzionale sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. che altrimenti subirebbero una lesione asseritamente diretta in conseguenza della retroattività della riforma delle sanzioni amministrative.

Questa motivazione non convince e insinua più di un dubbio rendendo necessaria qualche riflessione di carattere più ampio sui limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tributarie tra diritti e doveri dei contribuenti, prima di provare a trarre qualche considerazione conclusiva.

**2.** Ormai vent'anni fa, in occasione di uno studio sui limiti alla retroattività nel diritto tributario (MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, 2), si era dato atto del progressivo processo di “civilizzazione” del diritto tributario anche attraverso l’esplicitazione normativa di principi generali della materia.

In particolare, nell’ambito di questo faticoso percorso, alla fine degli anni Novanta, il legislatore in occasione della riforma delle sanzioni tributarie aveva scelto di recepire i principi di legalità, di divieto di ultrattattività della sanzione nel caso di *abolitio criminis* e di retroattività della *lex mitior* (art. 3 D.Lgs. n. 472/1997), ancorché nulla al riguardo disponessero i principi e criteri direttivi della legge relativa delega n. 662/1996. Una scelta significativa, che peraltro si collocava oltre il perimetro tracciato dal legislatore stesso per le sanzioni amministrative in genere, posto che l’art. 1 L. n. 689/1981, aveva sancito anche per queste il principio di irretroattività senza tuttavia prevedere quello della retroattività della *lex mitior* (su tale profilo è opportuno segnalare Corte costituzionale n. 193/2016). Un’importante rivoluzione dei principi ordinanti questo microsistema normativo (BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali [legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità]*, in *il fisco*, 1999, 35, 11355), che ha portato ad abbracciare definitivamente i canoni fondamentali dell’impianto penalistico in riforma della normativa previgente regolata dal canone dell’ultrattività fin dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4.

Come è noto, quella del 1929 era una legge generale presidiata da una clausola di rafforzamento che, combinata con il canone dell'ultrattività, consentiva al legislatore di poter preventivare *ex ante* gli effetti finanziari – ai fini dell'equilibrio di bilancio – delle deroghe al canone stesso (spesso conseguenti a normative di condono e comunque a condotte riparative del contribuente sia dal punto di vista formale che sostanziale).

Certo, a seguito dell'entrata in vigore della Carta costituzionale, questa disciplina aveva posto più di un dubbio di costituzionalità. Tuttavia la Corte costituzionale (sentenza n. 164/1974) chiamata a decidere se il citato art. 20 contrastasse o meno con il principio d'egualanza ritenne la questione priva di fondamento con una sentenza stringata dalla motivazione perentoria: «*[l]a norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare».*

E nonostante nel tempo la Corte costituzionale aveva predicato quali fossero i canoni “di civiltà giuridica” del diritto comune, ancora alla fine degli anni Settanta, si era ribadito che questi potevano essere derogati nella materia tributaria, in ragione di un interesse fiscale esito di una costruzione autoritativa del rapporto Fisco contribuente, cui faceva da corredo – sul piano sanzionatorio – appunto il principio dell'ultrattività della legge. Cosicché «*[i]l trattamento meno favorevole che, sotto il profilo in esame, viene riservato agli autori di reati finanziari, relativi a tributi dello Stato, rispetto agli autori di reati comuni, non appare irragionevole in quanto correlato all'esigenza di mantenere costante nel tempo - anche dopo che siano intervenute modifiche legislative - l'efficacia di prevenzione generale delle disposizioni penali poste a tutela dell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi»* (Corte cost. n. 6/1978).

Eppure, per quanto criticabile e criticata dalla dottrina, tale visione autoritativa, costituiva una visione coerente corrispondente a un quadro normativo d'insieme che consentiva di relativizzare e giustificare interventi normativi (essenzialmente di natura sostanziale) straordinari e ripetute deroghe a canoni di diritto comune.

Nel tempo tale quadro è stato significativamente ritoccato restituendo un'immagine sensibilmente differente innanzitutto quanto all'individuazione del perimetro dei diritti a fondamento del rapporto Fisco contribuente nella fase dell'attuazione del tributo e la relativa sanzionabilità delle violazioni commesse, ma anche nella definizione dei principi di diritto intertemporale che presiedono alla successione delle norme nel tempo nella istituzione e regolazione degli istituti tributari.

Un ruolo significativo in questo processo ha certamente avuto l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente e una propensione del legislatore per l'esplicitazione normativa dei principi della materia. Tale processo, che abbiamo definito di civilizzazione, ha contribuito a produrre effetti giuridici ulteriori rispetto alla mera integrazione delle fonti dell'ordinamento. Se infatti l'interprete viene “abituato” – anche mediante gli apporti della giurisprudenza – a fare ricorso a questi

principi generali, dall’altro, lentamente e non senza contraddizioni il legislatore viene “invitato” a una coerenza sistematica maggiore, che trova conferma nei recenti tentativi di codificazione e contribuisce a rafforzare il ruolo del principio di ragionevolezza nella risoluzione di questioni di legittimità, rendendo ancora più rigorosa la valutazione di legittimità delle eventuali deroghe.

Questa prospettiva appare oggi ancora più stringente proprio in ragione del recente progetto governativo di ristrutturazione del sistema tributario fino al traguardo della codificazione della materia che conferma di voler dare maggiore consistenza al nucleo dei principi rispetto ai quali potere – nel tempo – verificare la coerenza e la ragionevolezza degli interventi del legislatore futuro (FEDELE A., *Testi unici e codificazione nella legge delega*, in LOGOZZO M., a cura di, “L’attuazione della riforma tributaria”, Atti del convegno di Napoli 10-11 maggio 2024, Pisa, 2024, 77 ss.; MASTROIACOVO V., *Testi unici, codice tributario e technological management: prospettive di un sistema strutturalmente intricato*, in *Rass. trib.*, 2024, 3, 535; GIOVANARDI A., *Testi unici e codice tributario, una strada da percorrere con convinta determinazione*, in *Quotidiano Ipsoa*, 14 marzo 2024; BASILAVECCIA M., *Testi Unici della riforma fiscale vs Codice tributario: qualche considerazione va fatta*, in *Quotidiano Ipsoa*, 22 marzo 2024). Un progetto complesso che – a quanto dichiarato dal viceministro – intende rifondare il rapporto Fisco contribuente: una riforma *di progresso*, che (secondo la teoria della retroattività di Gabba) in quanto tale imporrebbe il canone della retroattività, salvo la tutela dei diritti quesiti. Una riforma nella prospettiva di collaborazione e non più autoritaria (secondo una prospettiva interpretativa confermata di recente dalla stessa Corte costituzionale con la sentenza n. 137/2025 in tema di preclusioni procedurali e processuali), regolata alla luce della certezza del diritto, della semplificazione e della proporzionalità dell’azione amministrativa e che, in verità, scommette la sua buona riuscita in gran parte proprio sullo *sconto* delle sanzioni tributarie. Uno sconto da intendere in gergo quasi bancario, in ragione dell’anticipazione temporale dell’esercizio delle funzioni amministrative e contenziose mediante un adempimento “spontaneo” del contribuente.

Una riforma in una direzione tuttavia non nuova, ma frutto di un percorso di civilizzazione già da tempo intrapreso seppure non senza resistenze.

**3.** È bene precisare che, seguendo un ordine gerarchico, la prima (e unica) norma sulla produzione normativa che nel nostro attuale sistema giuridico si impone al legislatore come soglia invalicabile alle limitazioni nel tempo delle disposizioni sanzionatorie è sancita all’art. 25 della Costituzione che dispone il principio della irretroattività della legge penale, tradizionalmente ricondotto – quanto a *ratio* – alla traduzione del noto canone *nulla poena sine lege*.

Dunque, una garanzia all’insegna della certezza del diritto e della prevedibilità della pena, non replicato con pari valenza nei restanti ambiti disciplinari. Posto che il canone dell’irretroattività della legge trova radici precostituzionali fin nelle disposizioni preliminari al codice civile del 1865, è evidente che ci troviamo di fronte a una precisa scelta dell’Assemblea costituente (di cui vi è chiara traccia nella seduta

del 15 aprile del 1947). La Commissione espresse nettamente il suo parere contrario con argomenti che confermano che la modulazione degli effetti nel tempo dell'efficacia di una *nuova* legge può costituire uno strumento efficace per un esercizio *giusto* del potere legislativo intendendo per tale ciò che contingentemente risulta più rispondente ai valori e agli interessi generali.

Ecco dunque che, sgombrato il campo dalla sussistenza di un limite assoluto a garanzia della irretroattività della legge, il cuore della questione resta il rapporto tra norme e la ragionevolezza della scelta legislativa nella deroga al principio. E da qui discende che – come è noto – vi sono deroghe a principi che costituiscono esse stesse principi generali. In particolare, sostanzialmente coeva al principio di irretroattività della legge penale è la sua più importante deroga che si è imposta nel sistema giuridico a sua volta come principio della retroattività della *lex mitior*, quale portato del canone del *favor rei*. Questo principio trova ancora oggi la sua regolamentazione in diritto penale ai commi successivi al primo dell'art. 2 del codice penale del 1930 con una disciplina in verità articolata in ragione della diversità delle evenienze possibili come esiti delle modificazioni disciplinari (in particolare differenziando l'ipotesi dell'*abolitio criminis*). Ciò che qui preme unicamente precisare è che, pur nella previgenza e nella notorietà di questi precetti al tempo della Costituente (seduta del 15 aprile del 1947), l'Assemblea ha ritenuto di non doverne recepirne il contenuto a livello costituzionale, anche in questo caso per lasciare margine al legislatore di valutare discrezionalmente la modulazione delle leggi nel tempo soprattutto avuto riguardo al caso delle leggi temporanee o eccezionali.

Di questi *principi* non è chiaro individuarne le origini. Al riguardo Gabba imputa a Seeger il rinvenimento della prima citazione in Riccardo Malumbrano (giureconsulto che visse tra il XIII ed il XIV secolo). In verità la prevalente opinione dei giureconsulti fino al XV secolo era che «*ogni reato si dovesse punire secondo la legge vigente al tempo in cui fosse stato commesso, non avendo riguardo a legge posteriore la quale avesse accresciuto e diminuito la pena*». La giustificazione dell'ultrattività risiedeva nella certezza del diritto e nella prevedibilità della pena, quale esercizio di diritto positivo, la cui forma e origine doveva essere determinata dal luogo e dal tempo. Tuttavia, il principio della retroattività della *lex mitior* intorno al quale non si trovarono concordi i giureconsulti italiani dei secoli precedenti, dal XVI secolo in poi ebbe certamente un grande rilievo, fino a prevalere.

Se infatti alla base del principio di irretroattività della legge vi era l'esigenza della certezza e della prevedibilità, in tale contesto si faceva strada la cosiddetta questione morale per cui occorre che l'ordinamento non punisca o continui a punire per ragioni che nell'ordinamento stesso non sono più considerate valide, poiché «*la diversa valutazione, giustificata o ingiustificata, corrisponde a mutamenti di opinioni, giudizi di opportunità, rapporti di forze e di interessi, modo di sentire uomini e cose*» (GALLO M., *Appunti di diritto penale*, volume I, *La legge penale*, Torino, 1999, 118).

Questa medesima esigenza ha quindi condotto l'ordinamento giuridico a regolare un'ulteriore deroga alle precedenti previsioni nel caso in cui si tratti di leggi eccezionali o temporanee perché sono leggi la cui validità è strutturalmente legata ad

un evento o un effetto che nasce di per sé circoscritto nel tempo. Pertanto, in questo caso, la disapplicazione del *favor rei* risponderebbe non solo all'esigenza di carattere politico di mantenere l'effetto preventivo e deterrente nei confronti dei destinatari, ma anche alla ragione di ordine logico sistematico di non poter estendere un trattamento particolare a fattispecie rispetto alle quali non sussistono le ragioni che hanno condotto il legislatore all'emanazione di una determinata misura. La *ratio* della previsione della disapplicazione dei principi risiederebbe dunque nei limiti dell'interpretazione della legge eccezionale o temporanea come regolativa di fattispecie *esclusive* così da circoscrivere sul piano della coerenza logico sistematica a esse gli effetti della legge.

**3.1.** A completamento di questo quadro d'insieme pare il caso di segnalare che secondo la costante giurisprudenza costituzionale, la regola della retroattività della *lex mitior* non è riconducibile alla sfera di tutela dell'art. 25, comma 2, Cost., neanche limitatamente alla materia penale, che sancisce piuttosto il principio di irretroattività apparentemente antinomico. Cionondimeno, la Corte afferma che «*la regola dell'applicazione retroattiva della lex mitior in materia penale non è sprovvista di fondamento costituzionale: fondamento che la costante giurisprudenza di questa Corte ravvisa anzitutto nel principio di egualianza di cui all'art. 3 Cost., "che impone, in linea di massima, di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della norma che ha disposto l'abolitio criminis o la modifica mitigatrice"*» (sentenza n. 394 del 2006)» (sentenza n. 63/2019).

L'applicazione della *lex mitior* garantisce, pertanto, che il contribuente non subisca un trattamento più gravoso in presenza di una rinnovata valutazione legislativa della violazione. Tale orientamento risponde anche al principio di proporzionalità, che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto come cardine del sistema sanzionatorio, imponendo che la sanzione sia sempre adeguata alla gravità dell'infrazione (cfr. causa C-210/10, KGH Belgium N.V.).

Proprio la riconduzione della retroattività della *lex mitior* in materia penale all'alveo dell'art. 3 Cost. anziché a quello dell'art. 25, comma 2, Cost., comporta innanzitutto che mentre l'irretroattività *in peius* della legge penale costituisce un «*valore assoluto e inderogabile*», la regola della retroattività *in mitius* della legge penale medesima «*è suscettibile di limitazioni e deroghe legittime sul piano costituzionale, ove sorrette da giustificazioni oggettivamente ragionevoli*» (sentenza n. 236/2011). In secondo luogo che «*il principio di retroattività della lex mitior presuppone un'omogeneità tra i contesti fattuali o normativi in cui operano le disposizioni che si succedono nel tempo, posto che [...] il principio di egualianza, così come ne costituisce un fondamento, può rappresentare anche il limite dell'applicabilità retroattiva della legge penale più favorevole*» (sentenza n. 394 del 2006). È proprio la diversità di contesto, ad esempio, che giustifica la deroga posta dal quinto comma dell'art. 2 cod. pen. stabilendo che «*Se si tratta di leggi eccezionali o temporanee, non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti*» (sentenza n. 236/2011).

Come è noto, in seguito alla sentenza della Grande Camera della Corte EDU, 17 settembre 2009, Scoppola contro Italia, la Corte costituzionale ha affermato che il principio di retroattività *in mitius* ha, «attraverso l'art. 117, primo comma, Cost., acquistato un nuovo fondamento con l'interposizione dell'art. 7 della CEDU, come interpretato dalla Corte di Strasburgo» (paragrafo 11 del Considerato in diritto).

Ad un'analisi più approfondita, anche tenuto conto di un orizzonte delle fonti internazionali, la Corte costituzionale ha precisato che il valore tutelato da tale principio «può essere sacrificato da una legge ordinaria solo in favore di interessi di analogo rilievo [...]. Con la conseguenza che lo scrutinio di costituzionalità ex art. 3 Cost., sulla scelta di derogare alla retroattività di una norma più favorevole al reo deve superare un vaglio positivo di ragionevolezza, non essendo a tal fine sufficiente che la norma derogatoria non sia manifestamente irragionevole» (sentenza n. 393/2006).

Da qui la Corte è arrivata ad assegnare «al principio della retroattività della lex mitior in materia penale un duplice, e concorrente, fondamento. L'uno – di matrice domestica – riconducibile allo spettro di tutela del principio di egualianza di cui all'art. 3 Cost., nel cui alveo peraltro la sentenza n. 393 del 2006, in epoca immediatamente precedente alle sentenze "gemelle" n. 348 e n. 349 del 2007, aveva già fatto confluire gli obblighi internazionali derivanti dall'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici e dall'art. 49, paragrafo 1, CDFUE, considerati in quell'occasione come criteri interpretativi (sentenza n. 15 del 1996) delle stesse garanzie costituzionali. L'altro – di origine internazionale, ma avente ora ingresso nel nostro ordinamento attraverso l'art. 117, primo comma, Cost. – riconducibile all'art. 7 CEDU, nella lettura offertane dalla giurisprudenza di Strasburgo (oltre alla sentenza Scoppola, Corte europea dei diritti dell'uomo, decisione 27 aprile 2010, Morabito contro Italia; sentenza 24 gennaio 2012, Mihai Toma contro Romania; sentenza 12 gennaio 2016, Gouarré Patte contro Andorra; sentenza 12 luglio 2016, Ruban contro Ucraina), nonché alle altre norme del diritto internazionale dei diritti umani vincolanti per l'Italia che enunciano il medesimo principio, tra cui gli stessi artt. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici e 49, paragrafo 1, CDFUE, quest'ultimo rilevante nel nostro ordinamento anche ai sensi dell'art. 11 Cost. A tale pluralità di basi normative nel testo costituzionale fa, peraltro, da contraltare la comune ratio della garanzia in questione, identificabile in sostanza nel diritto dell'autore del reato a essere giudicato, e se del caso punito, in base all'apprezzamento attuale dell'ordinamento relativo al disvalore del fatto da lui realizzato, anziché in base all'apprezzamento sotteso alla legge in vigore al momento della sua commissione. Comune è altresì il limite della tutela assicurata, assieme, dalla Costituzione e dalle carte internazionali a tale garanzia: tutela che la giurisprudenza di questa Corte ritiene non assoluta, ma aperta a possibili deroghe, purché giustificabili al metro di quel "vaglio positivo di ragionevolezza" richiesto dalla sentenza n. 393 del 2006, in relazione alla necessità di tutelare interessi di rango costituzionale prevalenti rispetto all'interesse individuale in gioco» (sentenza n. 63/2019).

La Corte costituzionale, con la appena citata sentenza n. 63/2019, ha affermato che l'estensione del principio di retroattività della *lex mitior* in materia di sanzioni amministrative aventi natura e funzione punitiva è conforme alla logica sottesa alla giurisprudenza costituzionale sviluppatasi, sulla base dell'art. 3 Cost., in ordine alle sanzioni propriamente penali. Laddove, infatti, la sanzione amministrativa abbia natura punitiva alla luce dell'ordinamento convenzionale e sia, dunque, "convenzionalmente" penale alla luce dei già citati criteri Engel, di regola non vi sarà ragione per continuare ad applicare tale sanzione, qualora il fatto sia successivamente considerato non più illecito; né per continuare ad applicarla in una misura considerata ormai eccessiva (e per ciò stesso sproporzionata) rispetto al mutato apprezzamento della gravità dell'illecito da parte dell'ordinamento.

Pertanto il principio di retroattività *in mitius* non opera per tutte le sanzioni amministrative in quanto tali, ma per quelle che siano da considerare sostanzialmente penali, ai fini dell'applicazione delle garanzie costituzionali e convenzionali della materia penale. Al di fuori di tale perimetro il tema dei limiti alla derogabilità del principio resta dunque questione essenzialmente da valutare sotto il profilo del ragionevole esercizio del potere legislativo e della sussistenza di un interesse bilanciabile.

**4.** In ragione di quanto sopra esposto si può innanzitutto evidenziare che la scelta del legislatore di adottare il principio della *lex mitior* in determinati ambiti disciplinari (come la materia tributaria) e non in altri (come ad esempio le sanzioni amministrative in genere) non consente di assumere detto canone a *tertium comparationis* negli ambiti in cui sono state effettuate scelte differenti. E proprio tale profilo rafforza la valenza di principio all'interno del microsistema di riferimento. Ciò impone, di conseguenza, un maggiore rigore nella valutazione degli argomenti che la Corte costituzionale espone a tutela del principio dell'egualanza e rispetto al quale esige in eventuale bilanciamento un interesse generale forte che si imponga anche al di là della mera non manifesta irragionevolezza.

Ecco allora che nell'individuazione dei possibili argomenti opponibili a quelli indicati dalla relazione illustrativa al decreto attuativo della riforma delle sanzioni e dalle motivazioni della Corte di Cassazione nella sentenza n. 1274/2025 sembra opportuno muovere innanzitutto dalla constatazione che il legislatore delegato ha derogato al principio della retroattività della *lex mitior*, nello stesso contesto disciplinare in cui, in attuazione della legge delega, lo ha confermato quale principio generale, in quanto corollario del principio di legalità e proporzionalità. Sembra dunque trattarsi di una scelta normativa del tutto eccezionale che, tuttavia, si afferma essere una scelta necessaria per la ragionevolezza stessa della riforma di sistema.

Ebbene, ogni deroga è rimessa alla discrezionalità del legislatore e a poco giova riepilogare le precedenti modifiche di ampio respiro del regime sanzionatorio in occasione delle quali detto canone non è stato derogato. Certo appare invece poco ragionevole addurre una ragione sistematica quasi negli stessi termini che la dottrina penalistica e la citata giurisprudenza costituzionale utilizza invece per illustrare le

ragioni della deroga a tale principio prevista all'art. 2 del codice penale per le leggi temporanee o eccezionali. Si tratta cioè della *ratio* della cosiddetta fatispecie esclusiva, per cui al canone dell'applicazione *in mitius* si opporrebbero ragioni di necessaria discriminazione delle fatispecie che vengono introdotte nell'ordinamento appunto con caratteristiche temporanee o eccezionali. Tuttavia, nella specie, la riforma attuata con il D.Lgs. n. 87/2024 non solo non è temporanea, ma – come detto – si proietta ulteriormente in avanti nel già approvato Testo Unico n. 173/2025, con una prospettiva duratura in vista della confluenza nel codice tributario. Non sembra neanche che alla disciplina possa attribuirsi una connotazione di eccezionalità, del resto è stata definita dalla stessa relazione illustrativa una modifica di sistema, peraltro (si è già detto *infra* par. 1) una riforma comunque con segni di continuità rispetto al precedente intervento in materia di sanzioni tributarie del 2015.

A ciò si aggiunga che, a ben vedere, le modifiche normative sono state essenzialmente puntuali nel precedente tessuto normativo, facilmente comparabile in termini di fatispecie: è la relazione illustrativa ad ampliare il campo di osservazione a una vasta area della disciplina introdotta in ragione di altri criteri di delega proprio al fine di negare l'omogeneità e conseguentemente negare il necessario presupposto per l'accesso al canone interpretativo della retroattività della *lex mitior*.

Non appare, poi, significativa l'eccezione per cui potrebbero fruire di sanzioni più lievi soggetti che, tuttavia, non hanno fruito dei nuovi moduli consensuali o dei nuovi schemi procedurali di *compliance* per l'attuazione dei tributi. L'argomento sembra provare troppo se solo si considera che dal 1° settembre 2024 il regime sanzionatorio più lieve è entrato a regime per tutti e non solo per coloro che si apprestano all'adempimento spontaneo in ragione del rinnovato rapporto col contribuente.

*Il sole sorge sui giusti e sugli ingiusti* (Mt. 5,43-48) e se "il sole" sono le sanzioni più lievi, coloro rispetto ai quali operare la comparazione in termini di ragionevolezza della deroga sono coloro che hanno violato la legge nel passato rispetto a coloro che la violeranno nel futuro. In altri termini il ragionamento della relazione illustrativa tradisce quanto già sopra evidenziato e cioè che le sanzioni non sono più considerate dal legislatore di per sé e in relazione a fatispecie di illecito tra loro chiaramente omogenee (ovverosia in ragione della loro precipua funzione di deterrenza), ma funzionalizzate all'attuazione del tributo.

Ciò trova conferma nella tecnica dello stralcio ortopedico dei passaggi della sentenza n. 288/2019 operata nella relazione illustrativa a sostegno di un asserito principio interpretativo di valenza generale. Tale stralcio sembra piuttosto funzionale a teorizzare la costruzione di un sistema complesso in cui tributo, schemi di attuazione e sanzioni convergano unitariamente in una prospettiva unitaria, così facendo scolorire il complesso dei microsistemi interni ai singoli ambiti della materia tributaria presidiati dai propri principi: primo tra tutti quello sanzionatorio. In verità lo scopo dell'argomento utilizzato in sentenza, sembra esattamente opposto: finalizzata a individuare un elemento interno al microsistema di riferimento, nella specie il sistema di determinazione del nuovo tributo, ed esigerne la relativa coerenza.

Si aggiunge dunque il dubbio se effettivamente a livello sistematico sia giustificabile che un intervento di grande riforma non debba imporsi da sempre (*recte retroattivamente*) come *legge del progresso*, salvo ovviamente la tutela dei diritti quesiti e che dunque proprio l'art. 3 Cost., declinato nella sua pienezza, imponga un trattamento uniforme di fattispecie. Non solo quindi una questione di ragionevolezza della deroga, ma anche di irragionevole discriminazione di fattispecie uniformi. È del resto questo il piano di riflessione che viene in evidenza dall'esame della giurisprudenza costituzionale sul principio della retroattività della *lex mitior*.

Se dunque è innegabile che il principio di retroattività *in mitius* è derogabile dal legislatore poiché la modulazione degli effetti nel tempo delle leggi resta una prerogativa dell'atteggiarsi del suo potere, la sua deroga in concreto sembra effettivamente distonica rispetto alle ragioni al fondo della riforma fiscale e al progetto di rifondazione del rapporto Fisco contribuente improntato non più all'autoritarismo, all'eccezionalità e al potere di soggezione, ma – secondo la più recente giurisprudenza costituzionale – al dovere di contribuzione quale attuazione dell'art. 2 Cost. Un dovere di contribuzione declinato non solo quanto alla disciplina sostanziale dei tributi, ma anche presidiato da una disciplina attuativa e sanzionatoria efficiente allo scopo (Corte cost. n. 120/2021; n. 66/2022; n. 46/2024).

Resta infine da verificare se l'argomento dell'interesse di bilancio opposto in bilanciamento dalla relazione illustrativa e dalla giurisprudenza di Cassazione (nei termini sintetizzati *infra* sub 1.4.), sia effettivamente sufficiente a fondare questa discrezionale limitazione temporale della riforma delle sanzioni amministrative.

Avendo a riferimento lo schema argomentativo della citata sentenza n. 193/2016 la relazione afferma che nella specie «*la scelta del legislatore corrisponde a un interesse pubblico costituzionalmente protetto e suscettibile di bilanciamento e prevalenza rispetto a quello del singolo a vedersi retroattivamente applicata una sanzione inferiore*». Viene precisato che le sanzioni irrogate o da irrogare a fronte di violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma sono contabilizzate nel bilancio dello Stato come risultati della lotta all'evasione e che dunque l'applicazione retroattiva della *lex mitior* genererebbe gravi perdite in relazione a somme già contabilizzate al bilancio dello Stato. Da qui si conclude che l'unica possibilità per ovviare alla conseguente sopravvenienza passiva sarebbe quella di «*drenare risorse dalla fiscalità generale, così da addebitare alla generalità dei contribuenti il costo di violazioni consumate all'interno di un sistema ordinamentale*» diverso.

A rileggere questi passaggi viene spontaneo chiedersi se in effetti ciò che viene lamentato come possibile *vulnus* alla generalità dei contribuenti sia in effetti esattamente ciò che accade ordinariamente per effetto del funzionamento del sistema tributario che è strutturalmente a carico della generalità dei contribuenti e per tale ragione risente di ogni scelta compiuta dal legislatore. Gli effetti finanziari lamentati dalla relazione illustrativa, così come quelli individuati dal diritto vivente (*sub specie* di pregiudizi alle prestazioni e ai diritti sociali) sono del tutto analoghi a quelli prodotti da scelte legislative quali, ad esempio ravvedimenti operosi speciali, stralci automatizzati, rottamazioni dei ruoli. Si tratta comunque di misure che riducono le

entrate preventive al bilancio dello Stato: talvolta in termini di imposte e sempre in termini di sanzioni già contabilizzate per violazioni già commesse e pretese già notificate.

È di questi giorni la notizia si è in procinto di varare una norma di legge per cancellare dal bilancio dello Stato – con evidenti sopravvenienze passive – 408,47 miliardi di euro di tributi non riscossi perché probabilmente non più esigibili: a nulla sono valse leggi speciali sulla riscossione e proroghe di stralci e di rottamazioni, anch'essi gravanti sul bilancio dello Stato quantomeno relativamente all'ammontare delle sanzioni. Viene allora il dubbio che una ragione per la quale l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 ha derogato al principio della *lex mitior* è perché al contempo si è provveduto a prorogare la rottamazione dei ruoli, introdurre il ravvedimento operoso speciale per gli Isa, consentire l'accesso retroattivo al nuovo istituto dell'autotutela parziale, eccetera e che dunque una giustificazione della deroga fondata sull'art. 81 Cost. appare tutt'altro che dirimente.

Del resto anche di recente la stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 111/2024 ha affermato chiaramente che «*il “necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente” (sentenza n. 73 del 1996), cui, soprattutto in passato, si è fatto spesso riferimento, non può sistematicamente risolversi a favore delle prime, perché anche nella materia tributaria e persino quando, in momenti particolari, siano implicate straordinarie e preminenti esigenze della collettività, questa Corte è chiamata comunque ad assicurare, nella valutazione del bilanciamento operato dal legislatore, quanto meno il rispetto di una soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale*». Certo sarebbe auspicabile che anche sotto questo profilo la Corte si spingesse oltre la non manifesta irragionevolezza affermando la necessità di un interesse costituzionalmente tutelabile a sostegno dell'insindacabilità della deroga al pari di quanto conclude la CEDU proprio con riferimento al principio della *lex mitior* per le sanzioni penali e sostanzialmente penali.

Non convincono poi gli argomenti addotti in motivazione dalla citata sentenza di Cassazione n. 1274/2025 (*infra* par. 1.4.) per cui: «*un intervento di tale portata, e la previsione di sanzioni più leggere, con conseguente riduzione di risorse già preventive, al di là delle esigenze di rispetto dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, ex art. 97 Cost., riversa direttamente i suoi effetti sul raggiungimento di prestazioni standard in materie di rango costituzionale altrettanto sensibili, quali le prestazioni sanitarie (art. 32 Cost.), scolastiche (art. 34 Cost.), di sicurezza pubblica, ecc. È dunque agevole rilevare che una riforma del sistema tributario, nel quale la previsione di un minor carico sanzionatorio si relazione ad una modifica radicale del rapporto Fisco/Contribuente, come già prospettato, giustifica ampiamente una irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria, senza con ciò poter essere tacciata di violazione dei diritti presidiati dagli artt. 3 e 53 Cost.*» [enfasi aggiunta].

In primo luogo, in termini generali, la Corte sembra assumere una corrispondenza diretta tra poste di entrata e le voci di spesa che il nostro sistema finanziario non riconosce ai tributi (si veda da ultimo Corte cost. n. 100/2025) e, men che meno, alle sanzioni. Non sussistono infatti vincoli di destinazione tali per cui si possa dimostrare su quali voci effettivamente potrà incidere la sopravvenienza passiva dovuta all'applicazione della *lex mitior*.

In secondo luogo, come già ricordato, la dogliananza del ricorrente si era concentrata sugli artt. 3 e 117, comma 1, della Costituzione, nonché gli artt. 6 e 7 CEDU e dell'art. 49 CDFUE, senza scomodare – con riferimento alle sanzioni tributarie – l'art. 53 Cost. che la Cassazione individua invece come punto di caduta del proprio ragionamento esclusivamente a corredo di una lettura complessiva della riforma tributaria non limitata alla sola riforma delle sanzioni amministrative tributarie.

A fare dietrologie si potrebbe azzardare che il passaggio finale della sentenza di Cassazione trae spunto da quello stralcio della giurisprudenza costituzionale in cui si afferma che «*nella Costituzione il dovere tributario [...] è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali [...] sia gran parte di quelli civili*» (sentenza n. 288/2019).

E tuttavia se è vero che le entrate reperite mediante i tributi concorrono (per il tramite delle decisioni sulla spesa pubblica) al finanziamento dei diritti (e che dunque è doveroso che lo Stato vigili anche su un'attuazione corretta ed efficace anche presidiata dalle sanzioni) ciò non limita di per sé la discrezionalità del legislatore, ma semmai impone di intervenire con misure compensative adeguate.

Se fosse davvero possibile verificare tale incidenza diretta sulle singole voci, proprio la natura delle prestazioni e dei diritti menzionati in via esemplificativa dalla Cassazione osterebbe alla possibilità che gli stessi siano valutati in bilanciamento con altri, quanto meno relativamente al «*nucleo minimo del diritto [che] è un limite derivante dalla Costituzione e va garantito [...], anche nei confronti della legge statale, a prescindere da considerazioni di ordine finanziario: “[è] la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione”* (sentenza n. 275 del 2016; si vedano anche, ad esempio, le sentenze n. 152 del 2020, in materia di pensione di inabilità, e n. 309 del 1999, in materia di assistenza sanitaria all'estero)» (Corte cost. n. 192/2024). In questa prospettiva, infatti, tali diritti non potrebbero essere pregiudicati in modo assoluto e, dunque, non potrebbero essere intaccati neanche da un'eventuale riforma retroattiva delle sanzioni, che al più comporterebbe la necessità di intervenire sull'equilibrio di bilancio. In altri termini il richiamo a diritti per «*prestazioni standard in materie di rango costituzionale sensibili*» operato dalla Cassazione, in questo caso, sembra risolversi più correttamente in una mera ragione di equilibrio di bilancio.

Dunque, ancorché i giudici con questo argomento abbiano tentato di elevare di grado la questione, nell'attuale panorama dei principi costituzionali, l'interesse protetto riferibile all'equilibrio di bilancio non dovrebbe assurgere di per sé a un grado sufficiente per imporsi "tiranno" nel bilanciamento con una norma di deroga al canone della *lex mitior* ancorché in materia tributaria.

A ciò si aggiunga che se il principio della retroattività della *lex mitior*, così come ricondotto all'art. 49 CDFUE e agli artt. 6 e 7 CEDU, costituisce oggi un principio generale del diritto dell'Unione derivante dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ed è, dunque, parte del diritto primario dell'Unione tutelato al pari delle libertà fondamentali incomprimibili, non sembra che a tale cospetto si possa validamente opporre come controlimite la circostanza che l'applicazione *in mitius* possa determinare effetti finanziari incidenti sull'equilibrio di bilancio di uno Stato da cui possano derivare l'istituzione di nuovi tributi o l'aggravio di tributi esistenti reperibili presso la fiscalità generale (CGUE, 12 maggio 2019, causa C-235/17, Commissione c. Ungheria, par. 121); in questo caso, infatti, sarebbe lo stesso principio della *lex mitior* a mostrarsi resistente in senso assoluto al bilanciamento.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AA.Vv., *Le sanzioni in materia tributaria, Atti del Convegno*, Milano, 1979
- BASILAVECCHIA M., *Testi Unici della riforma fiscale vs Codice tributario: qualche considerazione va fatta*, in *Quotidiano Ipsoa*, 22 marzo 2024
- BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *il fisco*, 1999, 35, 11355 ss.
- BERTOCCHI F., *Riflessioni critiche sulla rinnovata (e crescente) rilevanza del c.d. equilibri di bilancio alla luce di recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1 e pubblicato online l'8 aprile 2025, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it)
- CORASANITI G., *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 4, 1270 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 3, 527 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 150 ss.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 19 ss.
- DEL FEDERICO L., *Il principio di legalità*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1421 ss.

# Rivista Telematica di **Diritto Tributario**



FEDELE A., *Testi unici e codificazione nella legge delega*, in LOGOZZO M. (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria*, Atti del convegno di Napoli 10-11 maggio 2024, Pisa, 2024, 77 ss.

GABBA C.F., *Teoria della retroattività delle leggi*, volume II, II edizione, Torino, 1884

GALLO M., *Appunti di diritto penale*, volume I, *La legge penale*, Torino, 1999, 118

GIOVANARDI A., *Testi unici e codice tributario, una strada da percorrere con convinta determinazione*, in *Quotidiano Ipsoa*, 14 marzo 2024

GIOVANNINI A., *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 4, I, 392 ss.

GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.

MASTROIACOVO V., *Testi unici, codice tributario e technological management: prospettive di un sistema strutturalmente intricato*, in *Rass. trib.*, 2024, 3, 535 ss.

MASTROIACOVO V., *Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema*, in BIROCCHE I. - CHIODI G. - GRONDONA M. (a cura di), *La costruzione della "legalità" fascista negli anni Trenta*, Atti del Convegno dell'Istituto Betti del 29 novembre 2019, RomaTrE-Press, 2020, 141-176

MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005

RONCO S.M., *Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 148 ss.