

Effetto diretto europeo e retroattività del diritto sanzionatorio tributario più mite (*)

The direct effect of European law and retroactive application of the more lenient tax sanctioning regime.

(commento a/notes to Corte Giustizia tributaria I grado di Roma, sez. XXXIII, sent. 16 febbraio 2026, n. 2288).

Abstract

Il contributo si sofferma sulla recente disapplicazione dell'art. 5 D.lgs. n. 87/2024 in tema di limitazione della retroattività della legge sanzionatoria tributaria favorevole. La primazia del diritto europeo produce un effetto diretto che vincola il legislatore nazionale. L'obbligo di copertura finanziaria si riferisce al momento della produzione legislativa e non già in quello del controllo giudiziale.

Parole chiave: sanzioni, retroattività, *lex mitior*, effetto diretto

Abstract

The paper focuses on the recent disapplication of Article 5 of Legislative Decree No. 87/2024 concerning the limitation of the retroactivity of more lenient tax penalty legislation. The primacy of European law gives rise to direct effect, which is binding on the national lawmaker. The requirement of financial coverage pertains to the legislative enactment stage and does not operate at the level of judicial or constitutional review of the conformity of national laws with European law.

Keywords: sanctions, retroactivity, *lex mitior*, direct effect

SOMMARIO: 1. Il problema della successione delle leggi. - 2. L'iter logico della sentenza di Roma sull'effetto diretto. - 3. Una lettura critica della giurisprudenza europea. - 4. E il bilanciamento? - 5. Esame delle giustificazioni per la deroga al principio. - 5.1. (*Segue*). Sulla revisione del sistema tributario. - 5.2. (*Segue*). Sulla deroga consentita dall'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997. - 5.3. (*Segue*). Sul *vulnus* al principio di equilibrio di bilancio. - 6. Conclusioni: tono costituzionale e rimessione della questione alla Corte costituzionale.

1. Ogni successione delle leggi nel tempo è foriera di discriminazioni fra “un prima” e “un dopo”¹. Dal punto di vista della teoria generale del diritto, la questione concerne l'individuazione delle fattispecie e delle controversie soggette alla disciplina sopravvenuta. Il criterio di riferimento è rappresentato dal momento di efficacia della norma che, di regola, coincide con la sua entrata in vigore. Secondo

tale parametro, le leggi dispongono per l'avvenire (*lex prospicit, non respicit*), come confermato dall'art. 11 preleggi.

Questa impostazione non trova piena applicazione nella materia del "diritto punitivo". In tale ambito, l'irretroattività è stata valorizzata a partire dall'Illuminismo giuridico (in particolare dal pensiero di Feuerbach e Beccaria) sul presupposto che il cittadino debba conoscere in anticipo il precetto al quale conformare la propria condotta.

L'applicazione di una pena prevista da una legge successiva al fatto non potrebbe assolvere una funzione deterrente, né rieducativa. Inoltre, l'ammissibilità della retroattività favorirebbe la strumentalizzazione della pena per finalità politiche contingenti. Il tema si inserisce nel più ampio quadro della certezza e dei suoi corollari, in specie quelli dell'accessibilità al precetto e alla prevedibilità delle conseguenze giuridiche.

Se è così per la successione di leggi *in malam partem*, il discorso muta per la revisione normativa favorevole al reo. Anche in questo caso, tuttavia, la soluzione affonda le proprie radici nelle medesime premesse culturali. Qualora il legislatore modifichi il giudizio di disvalore relativo a una determinata condotta, attraverso l'*abolitio criminis* o la mitigazione del trattamento sanzionatorio, si consolida l'aspettativa del destinatario della norma a una pena proporzionata e coerente con la valutazione attuale dell'ordinamento.

La questione non si esaurisce solo in un profilo di parità di trattamento tra situazioni eguali, ma investe direttamente il principio di certezza del diritto, quale pilastro dello Stato di diritto. Ignorare il mutamento del quadro normativo significa disconoscere il chiarimento voluto dal Parlamento e la sua attualità nella prospettiva di rendere prevedibile la sanzione.

Resta da capire quale sia la capacità di resistenza di tale principio rispetto ad altri principi, interessi e diritti concorrenti.

In questo quadro generale si colloca la sentenza di merito in esame (Pres. e rel., Papa)², con la quale è stata confermata la preminenza del principio dello *ius superveniens* favorevole e l'effetto diretto europeo sull'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024, il quale, come è ben noto, rende applicabili le modifiche apportate dal decreto solo alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024³.

La sentenza della CGT di Roma appare molto attenta alle implicazioni provenienti dal diritto europeo e al controllo sul bilanciamento prospettato dal legislatore della riforma.

2. Il punto di partenza del ragionamento della Corte risiede nella constatazione che il legislatore delegante aveva già espresso un giudizio negativo sul livello delle sanzioni tributarie previgenti. La L. n. 111/2023 ha chiesto al Governo di razionalizzare il sistema sanzionatorio tributario secondo proporzionalità. All'insegna di tale parametro, il legislatore delegato era chiamato ad attenuare il carico sanzionatorio e a ricondurlo a livelli degli altri Stati europei coerentemente ai

principi enucleati dalla giurisprudenza unionale. In tale contesto, il collegio romano richiama il principio di proporzionalità, in forza del quale le sanzioni non devono eccedere quanto necessario ai loro scopi, tenuto conto della natura e della gravità del fatto⁴.

Muovendo da queste premesse, la Corte osserva che il principio della retroattività dello *ius superveniens* favorevole è rimasto inalterato nella disciplina del D.Lgs. n. 472/97 (art. 3, comma 3). Tuttavia, l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 (quale norma di pari rango) ha introdotto una deroga espressa a tale principio, circoscrivendo l'efficacia temporale della mitigazione sanzionatoria alle violazioni commesse successivamente al 1° settembre 2024.

La deroga dell'art. 5 cit. – pur essendo stata avallata da Cass. n. 1274/2025 – è ritenuta dalla CGT di Roma non conforme al “contesto normativo” (L. n. 111/2023 e D.Lgs. n. 472/1997) e alla giurisprudenza europea in tema di proporzionalità⁵ e sull'operatività della *lex mitior*⁶.

In particolare, l'art. 49, par. 1, CDFUE è stato ritenuto assorbente rispetto a qualsiasi altra valutazione condotta dal legislatore delegato. La legge *post facto* recante una pena più lieve deve essere applicata con preferenza rispetto a quella meno favorevole vigente al momento della commissione dell'illecito. Tale principio fondamentale opera anche con riferimento alle sanzioni amministrative. Queste hanno natura sostanzialmente penale alla luce della natura dell'illecito e del grado di severità delle conseguenze previste.

È vero che, in assenza di armonizzazione, gli Stati membri dell'UE godono di ampia discrezionalità nella scelta delle sanzioni. Tuttavia, questa iniziativa deve essere ispirata dai principi di necessità e di proporzionalità (art. 49, par. 3, CDFUE), ai quali la giurisprudenza europea ricollega il principio di retroattività della legge sanzionatoria più mite.

La Corte di Roma, inoltre, presta adesione alle conclusioni dell'Avvocato Generale (De La Tour) nel caso *BAJI Trans*. In particolare, il Collegio condivide l'opportunità di conferire al principio della *lex mitior* “un'ampia portata”, riconoscendo l'applicabilità della normativa di maggior favore a tutte le fattispecie ancora aperte (punto 114). Ne discende l'obbligo, per il giudice nazionale, di disapplicare le limitazioni interne alla retroattività della normativa più mite o, quantomeno, applicare un'interpretazione conforme al principio europeo della retroattività della legge penale più mite (punto 118).

Su questo piano, le Carte europee sono perfettamente allineate su una soglia di protezione minima che prevede la retroattività della *lex mitior* espressamente all'art. 49, par. 1, CDFUE e implicitamente all'art. 7 CEDU (come confermato da Corte EDU, 17 settembre 2009, *Scoppola c. Italia*, par. 108-109)⁷.

Tale principio è formulato in termini chiari, precisi e incondizionati, cosicché esso ha effetto diretto. Per la preminenza del diritto europeo, la CGT di Roma ritiene di dover disapplicare l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024.

Secondo il collegio romano, i principi europei trovano applicazione, posto che le sanzioni amministrative tributarie *i)* sono irrogate dopo la commissione di una condotta illecita, *ii)* hanno natura punitiva e deterrente, *iii)* sono estremamente severe, tant'è che la relazione illustrativa della legge delega considerava abnormi le pretese sanzionatorie previgenti, avendo raggiunto “livelli intollerabili” e, comunque, sensibilmente divergenti da quelli esistenti in altri Paesi.

Sotto il profilo nazionale, la Corte romana richiama anche la giurisprudenza costituzionale, secondo cui la retroattività dello *ius superveniens* favorevole trova applicazione anche alle sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 3 Cost. (Corte cost. n. 63/2019).

Si esclude qualsiasi possibile interferenza con l'art. 81 Cost., in quanto il principio di equilibrio di bilancio vincola il legislatore e non già il giudice. È solo il primo ad essere obbligato a predisporre le coperture finanziarie in relazione agli oneri derivanti dall'attività legislativa.

3. È da apprezzare il rigore metodologico seguito dalla sentenza. Ma vale la pena approfondire i problemi derivanti da una tutela multilivello e, segnatamente, dalla stessa giurisprudenza europea.

Si deve ricordare che il principio della retroattività *in mitius* (pur essendo standard di livello costituzionale in Romania) è stato ritenuto suscettibile di limitazione in ragione dell'effetto diretto della Direttiva sulla tutela degli interessi finanziari dell'UE⁸. In quel caso, la modifica non riguardava un'attenuazione di pena, ma la disciplina sull'interruzione della prescrizione che era stata dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte costituzionale rumena proprio per violazione del principio della *lex mitior*. Qui la Corte di Giustizia dell'UE ritenne che l'efficacia e la capacità dissuasiva delle sanzioni “devono” prevalere sulla *ratio* garantista della retroattività della legge penale favorevole (in specie, di quella processuale favorevole). Questa prevalenza di funzioni venne ricavata dal “rischio sistemico di impunità” per le frodi fiscali di elevata gravità. Addirittura, tale risultato concreto (incompatibile con i presupposti di perseguimento dei reati fiscali gravi) imporrebbe ai giudici nazionali di disapplicare il principio (costituzionale) della retroattività del diritto punitivo favorevole in considerazione delle esigenze repressive delle condotte lesive degli interessi finanziari dell'Unione.

Questa giurisprudenza europea è criticabile per diversi motivi.

In primo luogo, il ragionamento seguito appare affetto da circolarità. Se la *ratio* della *lex mitior* retroattiva (così come prevista, espressamente, dall'art. 49 CDFUE e, implicitamente, dall'art. 7 CEDU) è quella di garantire una sanzione adeguata rispetto all'attuale giudizio legislativo, la modifica della normativa processuale che determini qualsiasi risultato concreto (persino, l'impunità del reo) è proprio quello che il principio superiore vuole. Rifiutare tale conseguenza concreta, significa negare l'esistenza del principio, ancorché esso sia espressamente stabilito da Carte fondamentali (europee e nazionali). Per assurdo, si dovrebbe concludere che, anche

in ipotesi di *abolitio criminis*, si dovrebbe pervenire alla conclusione che il principio non dovrebbe operare. Ma questo significa scardinare un effetto giuridico di limitazione del potere pubblico che è cristallizzato da una norma equiparata ai Trattati, qual è la Carta dei diritti fondamentali dell'UE (art. 6 TUE). Negare l'operatività di principi che sono così chiari, precisi e incondizionati, come nel caso dell'art. 49 CDFUE, comporta una gravissima flessione dei diritti che – pur essendo previsti da norme fondamentali (ossia le Carte) – perderebbero senso unitamente al concetto di Stato di diritto.

Detto in altri termini, o il principio di retroattività esiste nel testo di rango superiore (ossia nei Trattati) e allora lo si deve applicare *fiat iustitia, ruat caelum*; oppure ci si avvia nella spirale della relativizzazione dei “fondamentali”, con approvazione (implicita) di soluzioni proprie di democrazie illiberali. Se tutto è bilanciabile, nulla è essenziale. In un sistema così congegnato esiste solo la forza, l'autorità e colui che esercita il potere con possibile involuzione verso un costituzionalismo claudicante. Si convaliderebbe così qualsiasi scelta (ancorché irragionevole) col pretesto della prevalenza dell'interesse generale (come nel caso dell'interesse finanziario dell'UE di cui all'art. 325 TFUE).

In secondo luogo, appare molto grave che la Corte di Giustizia dell'UE abbia imposto l'obbligo di disapplicazione del principio della *lex mitior*, ancorché si trattasse di uno standard nazionale di tutela riconosciuto dalla Corte costituzionale nazionale. Questo percorso desta preoccupazioni, perché va a toccare il rapporto fra sistemi di garanzie previsti da fonti di rango costituzionale. Si finisce per “bilanciare” anche diritti rientranti nel c.d. nocciolo duro delle Costituzioni nazionali per ragioni di pura autorità (come l'interesse finanziario). In questo caso, nel dialogo fra Corti e nel coordinamento fra “testi fondamentali”, la Corte di Giustizia dell'UE avrebbe dovuto ritirarsi con “deferenza” verso le scelte fondamentali dello Stato membro e dei propri colleghi romeni. Ribaltare questi equilibri di opportunità significa mettere a repentaglio i valori della *rule of law*, quali la certezza del diritto e l'eguaglianza dinnanzi alla legge.

Inoltre, appare curioso che la CGUE veda il rischio di impunità nei confronti degli imputati *sub iudice* come se operasse una presunzione di colpevolezza e non già di innocenza (art. 48 CDFUE). Oltretutto, il bilanciamento non è stato operato secondo i parametri della proporzionalità, in quanto le misure europee non devono andare oltre quanto strettamente necessario per il raggiungimento dei propri fini (art. 5 TUE). Ci si dovrebbe chiedere se fosse davvero necessaria la disapplicazione di un principio di fonte superiore a livello nazionale (come riconosciuto dalla Corte costituzionale romena) per dare seguito alla prosecuzione dei procedimenti in materia di frode fiscale per ragioni di repressione e di prevenzione, ancorché nei casi di prescrizione non possa dirsi certa la colpevolezza degli imputati.

C'è da dire, però, che la stessa Corte di Giustizia dell'UE ha (successivamente) riaffermato la piena operatività del principio della retroattività delle modifiche *in mitius* proprio con riferimento alle sanzioni amministrative aventi natura

sostanzialmente penale (caso *Baji Trans*). E invero, la Corte ha ribadito l'effetto diretto del principio stabilito dall'art. 49 CDFUE, quale norma fondamentale e, come tale, insuscettibile di bilanciamento con gli interessi all'effettività e alla capacità dissuasiva della sanzione. Per tale via, i giudici europei hanno recuperato la cogenza del precetto posto in capo al legislatore nazionale, purché si tratti di una materia rientrante nell'ambito di applicazione del diritto dell'UE. Nel dispositivo di quella pronuncia, però, appare discutibile l'ulteriore notazione secondo cui la legge favorevole deve essere applicata a prescindere dal fatto che la decisione giurisdizionale sia considerata definitiva nel diritto nazionale. E difatti, la giurisprudenza europea aveva interpretato l'art. 49 CDFUE nel senso che la retroattività dello *ius superveniens* favorevole avesse come limite quello della condanna definitiva⁹. Al riguardo, nel caso *Baji Trans*, i giudici europei hanno escluso che – ai fini della definitività della condanna – si possa distinguere la pendenza di un mezzo di impugnazione ordinario o straordinario (come nel caso slovacco). Nella nostra esperienza giuridica, questo significa che il giudice dovrebbe applicare la *lex posterior mitius* non solo nel giudizio di cassazione, ma anche in sede di rinvio e di revocazione (ordinaria o straordinaria). Sicché, leggendo la motivazione della sentenza *Baji Trans*, la CGUE sembra confermare il requisito della “non definitività” dell'irrogazione a dispetto del dispositivo che sembrerebbe voler prescindere dal giudicato. In realtà, la pronuncia *Baji Trans* richiama l'attenzione sulla necessità che non si siano esauriti tutti gli strumenti previsti dall'ordinamento interno. A questo proposito, si rimette la questione al giudice nazionale per verificare se la condanna sia (o meno) definitiva. Nel caso in cui questa valutazione abbia esito negativo, non resta che disapplicare la norma interna incompatibile con il principio della *lex mitior*.

4. Volendo ricomporre il quadro (anche alla luce della sentenza della CGT di Roma), si può dire che lo *ius superveniens* favorevole è un principio fondamentale che trae origine da diverse fonti.

Per quanto concerne le norme fondamentali si rammentano in generale i) l'art. 49 CDFUE che, però, trova applicazione solo in ambiti rientranti nel diritto dell'Unione Europea, ii) l'art. 7 CEDU che prevede implicitamente il principio, ma che si estende a qualsiasi ambito in cui vi è l'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali (perché connotate da afflittività e da severità), iii) l'art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici (rispetto al quale, nel 1978, l'Italia ha dichiarato l'applicabilità della clausola solo ai procedimenti ancora pendenti al momento dell'adozione della nuova legge), iv) le tradizioni costituzionali comuni (come riconosciuto da CGUE, 3 maggio 2005, C-387/02, *Berlusconi e al.*, punto 68). Tutte queste norme fondamentali sono veicolate nel nostro ordinamento dall'art. 11 Cost. (per effetto del rinvio ad opera dell'art. 6 TUE) e dall'art. 117 Cost. (in ragione dell'obbligo di esercitare la potestà legislativa nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento europeo e dagli obblighi internazionali)¹⁰.

Ma anche a prescindere da tali dati, il principio è desumibile direttamente dall'art. 3 Cost., in quanto i medesimi fatti (seppur verificatisi in momenti differenti) devono rispondere al medesimo trattamento sanzionatorio secondo il giudizio "attuale" del diritto punitivo. Negare questo principio significa ricollegare conseguenze diverse rispetto a fatti sostanzialmente identici con risultati sproporzionati.

A tali norme fondamentali corrispondono un principio e, quindi, una pretesa (altrettanto fondamentali) opponibili dal singolo nei confronti dello Stato che è obbligato a rispettare quel precetto (*i.e.* la retroattività della scelta favorevole al reo).

Nella disciplina delle sanzioni tributarie, l'art. 3 D.Lgs. n. 472/97 impone l'applicazione della *lex posterior mitius* con l'unica eccezione della definitività dell'irrogazione delle sanzioni secondo la disciplina previgente. Inoltre, il principio di retroattività della legge sanzionatoria favorevole è un principio generale dell'ordinamento tributario ed è criterio di interpretazione della legislazione tributaria (art. 1 Statuto dei diritti del contribuente): infatti, lo Statuto attua, fra l'altro, i principi dell'ordinamento UE e della CEDU, nel cui novero rientra anche il principio in esame (art. 7 CEDU; art. 49 CDFUE).

Se questo è il quadro gerarchico delle norme rilevanti, occorre chiedersi se il principio sia suscettibile di bilanciamento tramite una norma di legge ordinaria.

Nel caso *Baji Trans*, questo aspetto non veniva messo in rilievo, in quanto il legislatore slovacco non aveva previsto deroghe espresse al principio.

Qui si rinnova il problema relativo al modello di "costituzionalismo" da applicare¹¹. O si applica un costituzionalismo normativo e garantista che valorizzi i principi/diritti riconoscibili in precetti posti in modo chiaro, preciso e incondizionato; oppure si relativizza qualsiasi garanzia con una visione antilluministica della sanzione. Il primato della *lex mitior* è frutto di un percorso evolutivo della civiltà giuridica. La negazione di quella storia significa tradire i valori espressi dalla certezza del diritto, dall'eguaglianza dinnanzi alla "legge punitiva", nonché dalla proporzionalità nelle sanzioni.

Appare difficile da spiegare il bilanciamento da parte della legge ordinaria che conduca alla defettibilità di un principio generale di fonte gerarchicamente superiore. Le norme europee e nazionali non ammettono alcuna flessibilità rispetto ad altri diritti o principi concorrenti. Quando si dice che, se la legge successiva all'illecito prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima, non sono concepibili deroghe che potrebbero giustificare il venir meno dell'obbligo posto in capo al legislatore ordinario dalle varie norme europee e convenzionali. Se rimangono fermi questi parametri, è inutile proseguire l'indagine sul bilanciamento ragionevole con altri interessi.

Solo se venissero ritenuti non applicabili alla materia tributaria tali vincoli sovranazionali, allora dovrebbe venire in rilievo solo il principio di ragionevolezza e proporzionalità sulla base del canone sancito all'art. 3 Costituzione. Solo se la

deroga alla *lex mitior* venisse valutata in base a tale norma potrebbero essere ricercate “valide giustificazioni” tali da legittimare la limitazione della retroattività. E infatti, se a livello costituzionale la *lex mitior* viene riconosciuta principalmente per assicurare trattamento eguale a fronte di situazioni eguali, ciò non esclude che all’interno di quel parametro il giudice del controllo possa valutare la fondatezza di motivi imperativi di interesse generale che siano suscettibili di realizzare un bilanciamento.

Epperò, anche sul piano della “ponderazione”, non è il giudice a dover effettuare la pesatura per stabilire la prevalenza di uno fra i principi concorrenti. Questa operazione deve essere riservata al legislatore. Ma anche il “controllo” del bilanciamento deve avere le sue regole se non si vuole lo svuotamento dei controllimiti all’esercizio del potere pubblico. Fra queste, si annovera anche la verifica di “giustificazioni” che siano sufficientemente “valide” per fondare un trattamento deteriore fra situazioni eguali. Questa verifica avviene proprio perché quel principio viene ricavato dall’art. 3 Cost., come “distillato” della ragionevolezza e dell’eguaglianza. Se il precetto è implicito e discende solo da ciò che è ragionevole, esso può venire meno in presenza di deroghe altrettanto implicite e ragionevoli.

Nel caso del principio della *lex mitior* questo passaggio non dovrebbe essere neppure condotto, se si considera la chiarezza, la precisione e il carattere incondizionato dell’obbligo posto in capo al legislatore nazionale dagli artt. 11 e 117 Cost. per effetto dei parametri interposti della normativa europea e convenzionale.

5. Ad ogni modo, volendo ragionare per ipotesi come se la disciplina sovranazionale non esistesse o non fosse applicabile, occorre chiedersi solo per intenti speculativi se si possa davvero giustificare secondo ragionevolezza la deroga al principio di retroattività delle sanzioni nella nostra materia.

Come accennato, la derivazione dall’art. 3 Cost. (e non dall’art. 25, comma 2, Cost.)¹² rende il principio non già un «*valore assoluto e inderogabile*», ma modulabile sulla base di «*giustificazioni oggettivamente ragionevoli*» (Corte cost., sent. n. 236/2011).

Non è possibile evocare un motivo qualsiasi per discostarsi dal principio, ma occorre una ragione valida che è sindacabile dalla Corte costituzionale (sent. n. 63/2019).

Anche in questa prospettiva, la dottrina ha sollevato forti critiche ai motivi individuati dalla relazione illustrativa del decreto n. 87/2024 e successivamente confermati anche dalla giurisprudenza di legittimità per escludere l’applicabilità del principio¹³.

Le ragioni dedotte possono essere sintetizzate in tre punti: *i*) la revisione del sistema tributario complessivo e un nuovo rapporto fra il Fisco e il contribuente; *ii*) la derogabilità del principio della *lex mitior* per le sanzioni tributarie in ragione della disciplina di fonte ordinaria (art. 3 D.Lgs. n. 472/1997) e non di matrice

costituzionale; *iii*) il rischio di uno squilibrio di bilancio a causa della contabilizzazione delle sanzioni come entrate.

Il primo argomento è mistificatorio. Il secondo è mal mirato. Il terzo presenta profili di estrema gravità. Vediamoli nel dettaglio con i relativi profili di criticità.

5.1. Anzitutto, si risponde ad un tema molto concreto in modo altamente retorico. Il “nuovo patto” derivante dalla riforma tributaria imporrebbe l’applicazione della mitigazione delle sanzioni solo per il futuro.

Come è stato efficacemente rilevato¹⁴, questo piano di analisi conduce alla soluzione esattamente opposta a quella adottata. Il legislatore delegante ha ritenuto che la disciplina previgente presentasse un livello sanzionatorio sproporzionato (anche alla luce del confronto con altri sistemi giuridici). Sicché, se i fatti sanzionati rimangono identici, ma il giudizio di disvalore muta, coloro che versavano in un previgente sistema tributario “ingiusto” (siccome riformato) meritano di essere sottoposti alla stessa sanzione prevista dopo la novella. Detto in altri termini, se occorre intervenire per difetto di proporzionalità delle sanzioni, è più ragionevole estendere la nuova normativa ai fatti precedenti che limitare la mitigazione delle sanzioni alle sole infrazioni future.

Inoltre, la fallacia del primo argomento della relazione illustrativa riguarda anche l’esistenza di un’effettiva “revisione di sistema”.

Questa potrebbe ricorrere se il legislatore avesse modificato il regime di tassazione con svolte epocali in senso sostanziale. Si pensi al passaggio di una disciplina basata sulla *comprehensive income tax* (c.d. CIT) o sulla *plural income tax* (c.d. PIT) a quella basata sulla *dual income tax* (c.d. DIT) oppure sul *liquid income tax system* (c.d. LITS^{mv})¹⁵. Nulla di tutto questo si è verificato nella recente attuazione della legge delega. In molti casi, vi è stata addirittura una mera riformulazione dei testi o un’opera di compilazione (si pensi ai cc.dd. Testi Unici) oppure al recepimento di indirizzi giurisprudenziali precedenti (ad esempio, in tema di principi, analogia, presunzioni, notificazioni ecc.). Gli ulteriori interventi sono importanti, ma non sono così radicali da determinare un mutamento di contesto complessivo.

Nella relazione illustrativa, si richiama altresì la disciplina finalizzata alla *compliance* preventiva e al potenziamento degli istituti necessari a rendere “effettiva” l’applicazione della sanzione.

Tuttavia, anche questi argomenti possono essere oggetto di critica.

La *cooperative compliance* non è un meccanismo generalizzato. E invero, l’istituto – pur a fronte dell’ampliamento dei presupposti soggettivi di accesso – a tutt’oggi riguarda alcuni contribuenti selezionati in base a soglie di ricavi elevate.

Quanto al richiamo alla nuova “effettività” del regime punitivo, sembra che la relazione illustrativa si riferisca alla modifica del *ravvedimento operoso*. Su questo tema, la legge delega chiedeva al legislatore delegato di assicurare l’effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante «una graduazione della riduzione delle sanzioni» coerentemente con il principio di

proporzionalità sanzionatoria (declinato dalla stessa legge delega come attenuazione del carico e adeguamento ai livelli esistenti in altri Stati europei). Sennonché, l'intervento riguarda aggiustamenti sui termini (art. 13, lett. b-*bis* e lett. c, D.Lgs. n. 472/1997) anche per realizzare un coordinamento con il contraddittorio preventivo (lett. b-*ter*, b-*quater* e b-*quinqüies*). Ma anche qui non sembra che ci sia alcuna svolta epocale rispetto alla situazione precedente sull'effettività della sanzione. Anzi, la dottrina¹⁶ ha contestato che la regola recata dal nuovo comma 2-*ter*, art. 13 del decreto cit. (là dove si esclude la riduzione della sanzione «*in ogni caso*», ove la dichiarazione sia presentata con un ritardo superiore a novanta giorni) tradisce lo “spirito” della riforma alla collaborazione tra Fisco e contribuente, atteso che – una volta decorso quel termine – non vi è più alcun incentivo alla resipiscenza.

5.2. La seconda giustificazione della deroga risiederebbe nella circostanza che l'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997 è norma di legge ordinaria e ammette essa stessa una diversa graduazione degli effetti temporali delle sanzioni. A livello costituzionale, quel principio è ricavabile dall'art. 3 Cost. ed è suscettibile di limitazioni e deroghe ragionevoli¹⁷.

Anche su questo piano, l'argomento è fuori obiettivo.

Come detto, la fonte gerarchicamente superiore non dovrebbe essere individuata nell'art. 3 Cost. (ragionevolezza), ma negli artt. 11 e 117 Cost. alla luce dei parametri stabiliti (implicitamente) dall'art. 7 CEDU ed (esplicitamente) dall'art. 49 CDFUE. Inoltre, non si dovrebbe trattare di una mera questione di “equivalenza” nel trattamento sanzionatorio rispetto a fatti identici (seppur verificatisi in tempi diversi). Si dovrebbe trattare di qualcosa di più. L'attualità del giudizio di disvalore impone di irrogare solo la sanzione vigente. Il principio di legalità delle prestazioni imposte (art. 23 Cost.) e delle sanzioni (art. 25, comma 2, Cost.) – rispondendo all'esigenza di accessibilità ai precetti e di prevedibilità delle conseguenze (*i.e.* certezza del diritto) – fondano l'aspettativa del cittadino a vedersi irrogata la sanzione che è giudicata dal legislatore come attualmente proporzionata al disvalore della condotta (ancorché si tratti di una prestazione pecuniaria imposta a causa dell'illecito). La mitigazione del livello sanzionatorio è un elemento di chiarificazione del giudizio concernente il medesimo fatto tipico, traguardando anche l'obiettivo alla prevedibilità degli effetti.

È stata sottolineata anche l'erroneità della premessa secondo cui l'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997 farebbe “salva” la diversa previsione di legge. La dottrina¹⁸ ha osservato che quella deroga è riferita al caso dell'*abolitio criminis* (comma 2 dell'art. 3 cit.) e non riguarda la “modifica mitigatrice” (comma 3 dell'art. 3 cit.). In quest'ultimo caso, l'unico limite è dato dalla definitività del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

L'argomento è mal mirato anche quando la relazione richiama la sent. n. 63/2019. Sul punto, occorre osservare che, in quella pronuncia, il Giudice delle Leggi osservò la validità della giustificazione alla deroga. In quella sede, il giudizio si appuntò

sulla logicità della scelta. La Corte costituzionale esaminò le risultanze della relazione illustrativa per valutare le ragioni dello scostamento dal principio. Anche lì, il Governo aveva manifestato l'intento di escludere l'applicazione del *favor rei* «sia per la sospetta irragionevolezza dell'introduzione di detto principio con riferimento solo ad alcune disposizioni, sia per evitarne l'applicazione a tutti i procedimenti ancora *sub iudice*», con conseguente «rischio di ripercussioni negative su procedimenti sanzionatori in corso». La Corte contestò questa conclusione, contribuendo alla demistificazione dell'argomento prospettato e al disvelamento della circolarità della giustificazione¹⁹.

Analogo discorso può valere nel caso dell'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024. Sostenere di aver disapplicato il principio alla *lex mitior* per evitare un “disallineamento” o una “diversificazione” (e, quindi, una conseguente “irrazionalità”)²⁰ appare una giustificazione non valida e, come tale, inidonea a fondare una deroga ragionevole. L'art. 3 Cost., semmai, impone di adottare un trattamento diseguale solo se le situazioni sono differenti. Se l'unico elemento di diversità è quello temporale, esso non è idoneo a differenziare situazioni eguali, posto che la retroattività della *lex mitior* vuole incidere sui rapporti non esauriti e armonizzare il trattamento del “prima” con il “dopo”.

5.3. Il terzo argomento addotto dalla relazione riguarda l'equilibrio di bilancio. Le sanzioni sono contabilizzate come “entrate”. Sicché, l'applicazione della *lex mitior* comporterebbe la necessità di drenare risorse dalla fiscalità generale.

Anche su questo tema, vi è un equivoco molto grave. Se la contabilità generale dello Stato equipara i tributi e le sanzioni tributarie, vi è l'assimilazione di entrate che però hanno differente natura e funzione. I primi sono diretti alla ripartizione della spesa pubblica. Le sanzioni sono dirette a punire e a prevenire gli illeciti. È molto grave che ai fini contabili vi sia tale equipollenza, perché non è dato affatto da escludere che la necessità di raggiungere determinati livelli di copertura delle pubbliche spese trovi sfogo in abusi nel momento “punitivo”. Ciò sarebbe profondamente contrario alla dignità umana e al divieto di strumentalizzazione del reo. Concepire le sanzioni come “entrate” finisce per dare prevalenza al profilo finanziario, mettendo da parte la finalità punitiva secondo l'effettiva responsabilità del singolo.

Inoltre, il profilo dell'equilibrio di bilancio non è fondato, anche perché il tema riguarderebbe solo i rapporti non esauriti e cioè quelli relativi ai soli atti tributari ancora *sub iudice* o non ancora emessi. Non si potrebbe risalire anche ai rapporti cristallizzati in atti definitivi o sui quali si è formato un giudicato. Questo riduce di molto le conseguenze economiche dell'applicazione del principio della *lex mitior*.

In ogni caso, come efficacemente osservato dalla CGT di Roma e dalla Corte costituzionale (sent. n. 121/2025), il vincolo di bilancio è rivolto al legislatore e non già al giudice. E infatti, se non fosse così, per assurdo, si dovrebbe “congelare” qualsiasi “diritto patrimoniale” nei confronti dello Stato, come i risarcimenti dei

danni oppure le indennità di esproprio. Tali erogazioni possono incidere sul bilancio pubblico così come il principio della *lex mitior* può impattarvi. Ma è chiaro che questa conclusione condurrebbe a privare di effettività qualsiasi pretesa economica nei confronti dello Stato.

Alla necessità di equilibrio di bilancio si può aggiungere anche una “carica assiologica”, in quanto le maggiori risorse sono suscettibili di finanziare la spesa pubblica e i diritti sociali (quali sanità, istruzione, previdenza, assistenza ecc.)²¹. Ma questo argomento appare viziato da un salto logico. Nessuno può dire che le maggiori entrate da “sanzioni” siano effettivamente destinate a tali scopi e non siano utilizzate per finalità meno commendevoli (come ad esempio le cc.dd. “mance elettorali”). In assenza di un vincolo di destinazione “effettivo” non si può riconoscere questo collegamento diretto con i diritti sociali.

Oltretutto e a ben vedere, la medesima carica assiologica potrebbe essere assegnata anche al lato di chi è (sproporzionatamente) sanzionato. Non si potrebbe escludere che il risparmio derivante dalle minori sanzioni pecuniarie possa essere destinato dal contribuente alla tutela della propria famiglia (art. 31 Cost.) o della propria salute (art. 32 Cost.), al pagamento degli stipendi dei dipendenti della sua impresa (art. 36 Cost.) o al mantenimento dei livelli occupazionali (art. 4 Cost.) e così via.

Epperò anche in questa parte di argomentazione c’è uno scarto logico proprio come nella giustificazione della (sproporzionata) restrizione della sfera patrimoniale per mere ragioni contabili e per assicurare il finanziamento di ciò che dovrebbe essere destinato ad un concetto astratto di “bene comune”.

6. Venendo alle conclusioni, si può ritenere che l’art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 ponga un “doppio problema” alla luce della Carta dei diritti fondamentali dell’UE. Il primo riguarda la violazione di un precetto chiaro e preciso sull’applicazione dello *ius superveniens* favorevole (art. 49, par. 1, ult. per., CDFUE). Il secondo concerne anche la proporzionalità delle sanzioni al giudizio attuale sulla gravità di fatti illeciti identici (art. 49, par. 3, CDFUE), ossia un principio direttamente vincolante a livello nazionale e così forte da giustificare la disapplicazione della normativa interna incompatibile.

Sicché, la CGT di Roma ha ben agito quando ha disapplicato l’art. 5 citato, dando preminenza alle sanzioni irrogabili alla luce della disciplina più mite della riforma.

L’art. 7 CEDU amplia il perimetro del principio anche oltre gli ambiti di attuazione del diritto dell’Unione Europea (art. 51 CDFUE), come le violazioni in materia di “tributi unionali” ed armonizzati (IVA). E difatti, secondo la giurisprudenza europea del caso *Scoppola*, l’art. 7 cit. riconosce implicitamente il principio della retroattività della *lex mitior*. Ciò significa che si tratta di un parametro interposto che entra nel circuito delle tutele nazionali tramite l’art. 117, comma 1, Cost., quale vincolo derivante dagli obblighi interazionali. Lo stesso vincolo deriva anche dall’art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici, là dove *expressis*

verbis si riconosce il diritto del colpevole a beneficiare della modifica che abbia mitigato la pena posteriormente alla commissione del reato.

Ci si deve chiedere se si possa parlare di un caso di “doppia pregiudiziale”. Ebbene, la precisione e la chiarezza del vincolo posto dall’art. 49 CDFUE (sia in tema di retroattività della *lex mitior*, sia in tema di proporzionalità) e dall’art. 15 del Patto segnano una tutela più puntuale di quella che deriva dall’art. 3 Cost. (con cedevolezza del principio a fronte di giustificazioni ragionevoli). Si potrebbe dire che i due livelli di tutela (sovranazionale e costituzionale) si intersecano ma non sono perfettamente sovrapponibili per il diverso grado di “chiarezza” del precetto. Nel caso della CDFUE e del Patto, il principio è espresso, mentre nella Costituzione e nella CEDU, lo si ricava per “distillazione” da altri valori.

Epperò, occorre considerare il c.d. “tono costituzionale” della questione che suggerirebbe l’opportunità di devolvere la questione alla Consulta.

A questo proposito si consideri che la rimozione dell’ostacolo dell’art. 5 cit. significa adeguare l’intero impianto sanzionatorio a quello ritenuto proporzionato alla gravità delle condotte illecite punite. Sicché, il problema riguarda in ultima analisi l’applicazione del principio di proporzionalità in astratto (ossia nella configurazione all’interno delle fattispecie sanzionatorie del nesso fra disvalore del fatto ed afflittività della risposta ordinamentale) e non quello della proporzionalità in concreto (ossia del rapporto fra la sanzione da irrogare e i fatti realizzati storicamente).

Come chiarito a partire dalla sent. n. 181/2024, la Corte costituzionale può scrutinare nel merito le censure concernenti violazione del diritto dell’UE direttamente applicabile, ove la questione posta dal rimettente presenti un nesso con interessi o principi di rilievo costituzionale (c.d. “tono costituzionale”).

Tale condizione si è verificata proprio nel caso della sproporzione della confisca per equivalente di cui all’art. 2641, comma 2, c.c. Anche in quella vicenda, la Corte d’appello di Venezia aveva disapplicato direttamente la norma interna per violazione del principio di proporzionalità europeo (art. 49, par. 3, CDFUE). La Corte costituzionale ha ritenuto comunque di valutare la questione, in quanto il giudice italiano può: *i*) disapplicare direttamente (previo rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell’UE, ove sussista un dubbio sulla interpretazione o sulla validità del diritto euro-unionale); *ii*) chiedere l’intervento della Consulta per rimuovere definitivamente la norma nazionale non conforme al diritto europeo.

Il concorso dei due rimedi dovrebbe arricchire gli strumenti di tutela in modo «*sempre più integrato*» (Corte cost. n. 7/2025).

È chiaro che non vi può essere alcuna preclusione al primo passaggio di controllo ad opera dei singoli giudici. Ed è così sulla base di quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE nei casi *Ne* e *Baji Trans*. Tale conclusione, però, è foriera di soluzioni erratiche a fronte di fattispecie concrete identiche.

Qui, il nesso con i principi ed interessi costituzionali emerge dalla necessità di adeguare l'intero sistema sanzionatorio tributario al giudizio di disvalore espresso all'esito della legge delega secondo proporzionalità.

Sicché, la rimozione definitiva dell'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 per violazione dei principi di certezza del diritto, di eguaglianza dinnanzi alla legge, di proporzionalità delle sanzioni (artt. 3, 11, 23, 25, comma 2, 117 Cost.) alla luce dei vincoli europei (art. 49 CDFUE) e internazionali (art. 7 CEDU, come interpretato nel caso *Scoppola* e art. 15 del Patto sui diritti civili e politici) dovrebbe trovare come unico limite quello dei cc.dd. rapporti esauriti, ossia di quelle fattispecie coperte da giudicato o connotate da definitività degli atti di irrogazione.

Se il principio della *lex mitior* è espressione della prevedibilità e della proporzionalità della sanzione, la certezza dei rapporti giuridici richiede di individuare la "cesura" temporale in una *circostanza qualificante* che deve essere data dalla definitività dell'irrogazione in sede giudiziaria o amministrativa.

E del resto, questo limite assume rilevanza assiologica nell'eccezione all'art. 15 del Patto dei diritti civili e politici (proprio perché l'Italia ha dichiarato che il principio dello *ius superveniens* favorevole si applica solo ai procedimenti ancora pendenti al momento dell'adozione della nuova legge), nonché nell'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 (là dove – pur sancendo la retroattività della modifica *in bonam partem* proprio in tema di sanzioni amministrative tributarie – fa salva la definitività del provvedimento di irrogazione).

Rimane da capire se, nello scenario di un giudizio di legittimità costituzionale, la Corte costituzionale darà rilievo al parametro (chiaro, preciso e incondizionato) dell'art. 49 CDFUE oppure farà applicazione del criterio della ragionevolezza. In quest'ultimo caso, il principio (inespresso) della *lex mitior* risulterà derogabile a fronte delle ragioni dedotte dalla relazione illustrativa, ove siano valutate come "valide giustificazioni" per lo scostamento del principio generale.

Su quest'ultimo piano, come detto nel par. 5, le indicazioni prospettate dal legislatore delegato non appaiono fondate, perché circolari, mistificatorie e mal mirate. Lo stesso tema dell'equilibrio di bilancio non può precludere il controllo di determinati valori, altrimenti si aprirebbe la strada verso approcci illiberali volti alla strumentalizzazione del reo. Non si deve dimenticare che le sanzioni (anche quelle pecuniarie) servono a punire una condotta illecita; i tributi trovano ragione nel finanziamento della spesa pubblica²². Eventuali commistioni nelle classificazioni nella contabilità pubblica – oltre ad essere non conformi ai "fini" di ciascuna voce di entrata – si rivelano pericolose, perché favoriscono la tendenza verso un'irrogazione di sanzioni pecuniarie per ragioni di interesse economico.

Anche la (criticabile) giurisprudenza europea che ammette un bilanciamento per evitare il rischio di impunità, non pare trovare spazio nella vicenda che ci occupa. Qui viene in rilievo una riduzione del livello sanzionatorio e non già una modifica di norme processuali (come quelle in tema di prescrizione) che potrebbero vanificare la repressione degli illeciti. Le modifiche del decreto n. 87/2024 incidono

solo sull'intensità della sanzione pecuniaria, ma non escludono del tutto la risposta ordinamentale.

Sul punto, si consideri che, ancor più di recente, la Corte costituzionale – con sent. 12 maggio 2026, n. 73 – ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una normativa in materia di sanzioni amministrative, ribadendo il suo ruolo nel controllo delle “deroghe” al principio della *lex mitior*. A questo proposito, la Consulta ha applicato il metro del “vaglio positivo di ragionevolezza”, quale poggiante sulla verifica della prevalenza di altri interessi di “rango costituzionale” rispetto all'interesse individuale in gioco.

In quel contesto, il controllo del bilanciamento operato dal legislatore si fonda sul confronto fra l'interesse all'applicazione della *lex mitior* e quello alla tutela del bene giuridico sul quale si appunta l'offensività dell'illecito (in quel caso, la funzione di vigilanza sul corretto adempimento contributivo a tutela dei lavoratori dello spettacolo). Sulla base di questo parametro, si nega la validità della deroga alla *lex mitior*.

È dato osservare come la Corte costituzionale conduca una valutazione “interna” al sistema punitivo e alle ragioni essenziali delle esigenze repressive. Si confronta, infatti, l'(eventuale) tolleranza della lesione al principio/diritto con il bene giuridico tutelato e la si nega.

I termini del raffronto non riguardano, invece, i valori che stanno dietro alla retroattività *in mitius* (eguaglianza e certezza del diritto) ed aspetti extra-punitivi (come l'equilibrio di bilancio). Si consideri che, anche nel caso deciso recentemente dalla Corte costituzionale, si discuteva di una sanzione pecuniaria suscettibile di comportare un notevole sacrificio economico al trasgressore (art. 6 D.Lgs.C.p.S. n. 708/1947). Inoltre, la norma punitiva spingeva (indirettamente) verso l'adempimento degli obblighi contributivi posti a tutela dei lavoratori dello spettacolo (artt. 23 e 38 Cost.).

Più nel dettaglio, la Corte ha escluso che la sanzione pecuniaria, «*per il suo vasto ambito applicativo, possa avere un'ingente incidenza sugli interessi finanziari dello Stato, ove venisse meno per il passato*».

In questo punto, il giudizio sulla ponderazione legislativa assume un dato non di carattere qualitativo (cioè sui valori fondamentali e sulla loro defettibilità ad opera della legge ordinaria), ma di carattere quantitativo vago (*i.e.* l'ingenza dell'impatto della sentenza di accoglimento).

Secondo questa chiave di lettura, sembra che un approccio basato sul consequenzialismo (economico, ma che diventa giuridico) possa venire in rilievo solo se l'incidenza della *lex mitior* sia tale da minacciare la stabilità finanziaria dello Stato²³. Detto in altri termini, lo scostamento dai principi fondamentali dovrebbe valere in rari casi, ovvero solo se la declaratoria di illegittimità costituzionale rechi il fondato pericolo di una bancarotta di Stato. Non si può trattare di una semplice questione di incidenza sull'equilibrio finanziario (art. 81 Cost.), altrimenti non si potrebbe mai esercitare alcun diritto a contenuto patrimoniale contro lo Stato.

In ogni caso, rimane aperta la questione su quali siano gli strumenti a disposizione della Corte costituzionale per accertare, in fatto, l'impatto finanziario e la sua significatività, evitando quindi di cedere a giudizi approssimativi o "epidermici". Inoltre, è da notare che la Corte costituzionale richiama, nell'*iter* argomentativo, Cass. sent. n. 1274/2025 proprio per escludere che il caso ivi esaminato non concerne una «*revisione dell'intero sistema sanzionatorio*» di un ampio settore dell'ordinamento. In questo modo, il Giudice delle Leggi sembrerebbe convalidare la tesi dell'ammissibilità della deroga al principio che si iscrive nel quadro di una generale riforma del sistema di appartenenza.

Anche su questo punto, il richiamo appare *en passant* alle questioni esaminate dalla giurisprudenza di legittimità che valutano positivamente le ragioni riversate nella relazione illustrativa per giustificare l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 (v. *supra* par. 5).

Tuttavia, questo profilo rafforza l'esigenza di sottoporre la questione sull'art. 5 citato all'esame della Corte costituzionale, affinché esamini attentamente:

- (i) se, in generale, una riforma del sistema tributario (cui si affianca un apparato sanzionatorio) costituisca "valida giustificazione" per derogare alla retroattività *in mitius*;
- (ii) in caso di giudizio positivo su tale aspetto preliminare, valuti (soprattutto in chiave demistificatoria) se le modifiche concretamente apportate dal legislatore siano così radicali da consentire lo scostamento dai valori di certezza del diritto e di eguaglianza integrati nel principio.

- ^{*}(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.
- ¹ Rimarca le conseguenze “laceranti” degli interventi retroattivi, FRANSONI G., *L’eversività della mitezza*, in *Dir. prat. trib.*, 2026, 2, 306-315.
- ² Per un primo commento alla sentenza, v. MASTROIACOVO V., *Sanzioni tributarie, prevale il favor rei: obbligatorio il ricalcolo più favorevole*, in *Nt+Fisco*, 23 aprile 2026.
- ³ Per posizioni critiche sull’irretroattività della disciplina sanzionatoria favorevole si rinvia ad GIOVANARDI A., *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 354-371; PAPARELLA F. - DELLA VALLE E., *Le linee della riforma. Più proporzionalità nelle misure e spinta al pagamento del debito*, in *Le nuove sanzioni tributarie decreto definitivo e prontuario*, in *Dossier del Sole24Ore*, 13 giugno 2024; 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, 1270-1284; MASTROIACOVO V., *Considerazioni sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel D.Lgs. n. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2, 749-761; CARINCI A., *La manifesta incostituzionalità della deroga al favor rei*, in *Blast*, 25 maggio 2025; BASILE E., *Il “decreto sanzioni” e la “lex mitior”: quali garanzie per l’illecito tributario “punitivo”?*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 1, III, 1-18; DE BONIS V., *L’applicabilità della lex mitior alle sanzioni tributarie: la deroga al favor rei alla luce della tutela multilivello del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 5, 2078-2147. Più in generale sul tema, RONCO S.M., *“Lex mitior” e sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 148-173. Sulla riforma delle sanzioni tributarie, si rinvia a GIOVANNINI A., *Overture: il nuovo direttore d’orchestra e il nuovo spartito nella riforma del sistema sanzionatorio*, in LOGOZZO M. (a cura di), *L’attuazione della riforma tributaria*, Pisa, 2024, 189-195; DEL FEDERICO L., *La riforma delle sanzioni amministrative: profili generali e principi di novità*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi*, Pisa, 2024, 183-204; MARINO G., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell’afflittività e la pratica della premialità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 4, 1120-1135.
- ⁴ Si vedano in particolare CGUE, sent. 8 marzo 2022, C-205/20, *Ne*; CGUE, sent. 15 aprile 2021, C-935/19, *G.W. Sp.*
- ⁵ Sull’effetto diretto del principio di proporzionalità si veda in particolare CGUE, sent. 8 marzo 2022, C-205/20, *Ne*, con nota di VIGANÒ F., *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell’Unione europea: sull’effetto diretto dell’art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di giustizia*, in *Sistema penale*, 22 aprile 2022; SALVATI A., *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 284-291.
- ⁶ CGUE, sent. 1° agosto 2025, C-544/23, *BAJI Trans*.
- ⁷ Sulla rilevanza del *favor rei* nelle Carte dei diritti fondamentali si rinvia a CALZOLARI A. - CHIARIZIA G., *La lex mitior sulle sanzioni tributarie e gli standard minimi di tutela fissati dalla CEDU*, in *il fisco*, 2025, 40, 3539-3549.
- ⁸ CGUE, ord. 9 gennaio 2024, C-75/23, *Parchetul de pe lângă Tribunalul Braşov*, con nota di MIOTTO A., *“Back to the future”: gli interessi finanziari dell’UE e la teoria dei controlimiti a tutela degli ordinamenti nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 4, 1379-1412. In precedenza, CGUE, sent. 24 luglio 2023, C-107/23, *Lin*.
- ⁹ CGUE 6 ottobre 2015, *Delvigne*, C-650/13, punto 56.
- ¹⁰ Cfr. BINDI E. - PISANESCHI A., *La retroattività “in mitius” delle sanzioni amministrative sostanzialmente afflittive tra Corte EDU, Corte di Giustizia e Corte costituzionale*, in *federalismi.it*, 2019, 22, 8.
- ¹¹ Per approfondire il dibattito sull’argomento si rinvia a FERRAJOLI L., *Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista*, in *Giur. cost.*, 2010, 3, 2771-2816; PINO G., *Principi, ponderazione, e la separazione tra diritto e morale sul neocostituzionalismo e i suoi critici*, in *Giur. cost.*, 2011, 1, 965-997; DI CARLO L., *Introduzione. Tra costituzionalismo garantista e costituzionalismo principialista*, in *Riv. fil. dir.*, 2015, 1, 7-21.
- ¹² In tema di sanzioni tributarie, una parte della dottrina osserva le fonti dell’art. 25, comma 2, Cost. ovvero dell’art. 23 Cost. (CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 145-175; 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.): altra dottrina nega, invece, la derivazione del principio da dette norme (MASTROIACOVO V., *ult. op. cit.*, p. 756).
- ¹³ Cfr. Cass. civ., sez. V, sent. 19 gennaio 2025, n. 1274.
- ¹⁴ GIOVANARDI A., *ult. op. cit.*, 360-362.
- ¹⁵ Sull’argomento e sul relativo dibattito, v. VERSIGLIONI M., *Reddito liquido^{mv}*, Pisa, 2024; IDEM, *Reddito liquido^{mv} – Vol. II. LITS^{mv} e Liqinomics^{mv}. 65 Dialoghi*, Pisa, 2025; IDEM, *Reddito liquido^{mv} – Vol. III. Efficienza e sostenibilità erariale del LITS^{mv}. 11 Simulazioni*, Pisa, 2026; IDEM, *Reddito liquido^{mv} – Vol. IV. 100 pensieri per un vero diritto tributario con verità, vero^{mv}*, Pisa, 2026. Per le osservazioni alla proposta di riforma, CONTRINO A., *Contributo allo studio del “Liquid Income Taxation System” (LITS): osservazioni, spunti e proposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, I, 697-714.
- ¹⁶ MARINO G., *La novella sulla esclusione del ravvedimento operoso nei casi di dichiarazione ultra-tardiva: rigurgiti di giustizialismo*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 1, 1-5.
- ¹⁷ Cfr. 28-29 della relazione illustrativa.
- ¹⁸ G. CORASANITI, *ult. op. cit.*, pp. 1279-1280.

¹⁹ Si veda il punto 6.4 di Corte cost. 63/2019, là dove ci si interrogava se la deroga al principio della retroattività della *lex mitior* fosse legittima secondo ragionevolezza. La Corte rispose negativamente a tale quesito, in quanto la ragione dedotta nella relazione illustrativa era «*ictu oculi* infondata», aggiungendo che «è semmai la mancata generalizzata previsione della retroattività delle modifiche sanzionatorie *in melius* a essere sospetta di irragionevolezza, e bisognosa pertanto di una specifica giustificazione in termini di necessità di tutela di controinteressi costituzionalmente rilevanti. Tali controinteressi non possono, d'altra parte, identificarsi semplicemente nell'esigenza di evitare «ripercussioni negative su procedimenti sanzionatori in corso», posto che l'influenza della *lex mitior* sui procedimenti sanzionatori non ancora conclusi al momento della sua entrata in vigore è la conseguenza necessaria del principio di retroattività della *lex mitior* stessa».

²⁰ Cfr. p. 27 della relazione illustrativa, secondo cui «in questo contesto, il principio di ragionevolezza ha 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. Un disallineamento di tale parametro temporale, ovvero la diversificazione di esso a seconda del contenuto delle norme oggetto della riforma, avrebbe apportato elementi di irrazionalità al sistema, nella misura in cui avrebbe comportato che alcune delle norme di riforma sanzionatoria avrebbero trovato applicazione in un contesto cui erano estranei i presupposti (ossia la complessiva revisione del sistema fiscale e del rapporto tra Fisco e contribuenti) per cui le norme stesse sono state concepite».

²¹ Questo argomento viene richiamato in Cass. 19 gennaio 2025, n. 1274, secondo cui – per la giustificazione della limitazione del principio della *lex mitior* – «basti considerare che 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.». Nello stesso senso, si vedano anche Cass. 25 giugno 2025, n. 17112 (punto 4.1), Cass. 7 maggio 2026, n. 13087, con nota critica di A. GAETA – L. ROMANO, *La Cassazione tiene il punto sul favor rei, ma l'equilibrio di bilancio non è di sua "competenza"*, in Blast dell'11 maggio 2025.

²² Richiama l'attenzione sulla distinzione di funzioni A. MARCHESELLI, *Gurdulù alle piramidi: note critiche su contraddittorio e favor rei nella riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, pp. 575-577. Nello stesso senso, R. CORDEIRO GUERRA, *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, pp. 775-780.

²³ Su questi argomenti, si rinvia a Corte EDU, 3 novembre 2022, Causa *Vegotex International S. A. v. Belgio*, n. 49812/09, § 103; Corte EDU, 11 aprile 2006, *Cabourdin c. Francia*, n. 60796/00, § 37; Corte EDU, 9 gennaio 2007, *Arnolin e altri c. Francia*, nn. 20127/03 e altri 24, § 76.