

**RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE, PRINCIPIO DI  
PROPORZIONALITÀ.**

**DEROGA ALLA RETROATTIVITÀ DELLA LEX MITIOR**

\* \* \*

**SINTESI**

**relazione CAT Benevento – Avv. Luigi Lombardi**

**Convegno UNCAT 4, 5 aprile 2025**

\* \* \*

La riforma delle sanzioni amministrative tributarie, confluita nel d.lgs. 87/2024, arriva a distanza di circa venticinque anni dalla riforma delle sanzioni del 1997 (d. lgs. 471, 472 e 473), con l'intento di ridisegnare -o meglio adeguare- il regime sanzionatorio tributario, penale ed amministrativo, ai principi ed alla giurisprudenza comunitaria e costituzionale.

Difatti, la Legge Delega (L.111/2023) all'art. 20 - per quanto d'interesse ai fini della presente trattazione -, prevedeva che nell'esercizio della delega il Governo dovesse osservare i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, ovvero:

**per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali** [art. 20, co. 1, lett.a)]:

*- razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem;*

*- rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale;*

- introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti [..];

**per le sanzioni amministrative** [art. 20, co. 1, lett.c)]:

1) migliorare la **proporzionalità** delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;

2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1);

3) prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva;

4) rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi;

5) escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.

Dalla delega si evince chiaramente che la riforma delle sanzioni tributarie è improntata, principalmente, a riconoscere - adeguandosi alla prevalente giurisprudenza comunitaria e costituzionale - concreta attuazione al principio di proporzionalità, sia nel suo connotato "intrinseco", quale criterio di adeguamento della sanzione amministrativa *attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei* [art. 20, co.1, lett. c), n.1)], sia nel suo connotato "estrinseco", come ordinatore del sistema sanzionatorio, dei rapporti tra procedimenti, fra procedimenti e processi, fra processi e fra pene di diversa specie e origine [art. 20, co.1, lett. a)].

Sulla scorta di tali indicazioni è stato, quindi, modificato l'art. 3 del D.lgs 472/97 ora rubricato "Principi di legalità e proporzionalità", con l'inserimento del comma 3 bis il

quale prescrive “[...] *la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità ed offensività*”.

Ai fini della presente trattazione è d’uopo precisare che tale inciso, dal punto di vista sistematico, è stato collocato in calce al **comma 3** il quale prescrive “[...] *se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole* [...]”.

Può, dunque, sostenersi che tale norma, come novellata, si pone quale baluardo garantisco che affianco ai principi di legalità, irretroattività e del *favor rei*, ora riconosce i principi di proporzionalità e di offensività.

Nonostante il recente riconoscimento normativo di detti principi (proporzionalità ed offensività), si tratta di principi da tempo immanenti nel sistema punitivo comune, pacificamente riconosciuti dalla dottrina, nonché dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale.

In riferimento alla posizione assunta dalla giurisprudenza nazionale si richiama la pronuncia della Corte costituzionale n.40/2023, la quale ha espressamente riconosciuto l’immanenza del principio di proporzionalità delle sanzioni nel sistema interno, nonché la sentenza n. 95/2022 con la quale la Corte *ha affermato che il principio della proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell’illecito si applica anche al di fuori dei confini della responsabilità penale, e in particolare alla materia delle sanzioni amministrative a carattere punitivo, rispetto alle quali esso trova il proprio fondamento nell’art. 3 Cost., in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione*.

Orientamento questo originatosi dalla sentenza n. 112/2019 con cui la Corte ha statuito che *non può dubitarsi che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell’illecito sia applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrativo*, sulla scorta dei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 42 e della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e della Corte EDU.

In quest’ottica, dunque, il Legislatore, con l’emanazione del d.lgs. 87/2024, riconoscendo cogenza al principio di proporzionalità, ha rivisto il sistema sanzionatorio tributario, rideterminando le sanzioni penali tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposte sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi

(art. 2, d.lgs. 87/2024); le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie (art. 3, d.lgs. 87/2024); le disposizioni normative aventi ad oggetto la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti (art. 4, d.lgs. 87/2024).

“Scivola”, però, il Legislatore con l’introduzione della norma di cui all’art. 5 (Disposizioni transitorie e finali) del D. Lgs. n. 87/2024, nella parte in cui (illegittimamente ed arbitrariamente) statuisce che *“Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024”*, ponendosi in totale contrasto con i principi cardine riconosciuti immanenti all’ordinamento dalla giurisprudenza interna e dal cogente diritto comunitario.

Emerge, lampante e chiara, la inammissibile violazione dei precetti di cui agli artt. 3, 25 e 117 Cost., nonché degli artt. 3, comma 3-3 bis e 7 del D. Lgs. n. 472/97, oltre all’art. 7 CEDU e art. 49 CDFUE in cui è incorso il Legislatore.

Difatti, avallare simile impostazione significherebbe compromettere inspiegabilmente i diritti fondamentali che governano - da sempre - il sistema giuridico italiano ed europeo in ordine all’applicazione della legge più favorevole, ciò comportando una irragionevole disparità di trattamento tra soggetti sottoposti ad accertamento fiscale *ante* e *post* riforma, con il rischio concreto ed attuale di applicare sanzioni di diversa intensità per inosservanze identiche, vulnerando l’applicazione della *lex mitior* ed il parametro di uguaglianza sostanziale previsto dall’art. 3 della Costituzione.

Per vero, il suddetto principio si applica serenamente anche alle sanzioni amministrative/tributarie, in virtù dell’attenzione riposta sul tema dal D. Lgs. n. 472/97, il quale garantisce una tutela strutturale sulla materia oggetto di discussione, prevedendo espressamente all’**art. 3 comma 3** *“[...] se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole [...]”* e **comma 3 bis** *“[...] la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità ed offensività”*.

Tale enunciato trova il suo riferimento, ovvero la sua copertura costituzionale, proprio nell’**art. 25 Cost.**, in quanto **traspone nella materia sanzionatoria tributaria i principi di riserva di legge e di irretroattività di matrice penalistica**, coerentemente con la

concezione unitaria del fenomeno punitivo che ricomprende tutte le forme attraverso cui può configurarsi la reazione dell'ordinamento ad una violazione (amministrativa o penale) dei consociati.

Sul punto, si aggiungono le pronunce della Corte Costituzionale n. 63/2019 e n. 68/2021, ove il Supremo Consesso ha stabilito che *“prevale l'esigenza che la pena risulti conforme a costituzione sulla certezza dei rapporti giuridici. Ciò per evitare una intollerabile violazione dei parametri di uguaglianza e ragionevolezza ex art. 3 Cost.”*.

Orbene, il principio di retroattività della legge favorevole è riconosciuto anche a livello unionale - art. 7 CEDU - come diritto fondamentale dell'individuo ed ha valore e portata precettiva per gli Stati Membri.

Del resto, l'art. 49 del CDFUE (di diretta applicazione interna) prevede testualmente che *“[...] Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima [...] Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato”*.

Dunque, in una valutazione unitariamente condotta, può affermarsi che la normativa transitoria produca un effetto dirimpente e demolitorio sulla (ingiustificata) deroga al principio del c.d. *favor* della legge più favorevole, tenuto conto del mancato rispetto dei canoni ermeneutici di legalità che permeano il nostro apparato costituzionale e convenzionale.

Deve, altresì, censurarsi la predetta riforma anche sotto altro rilevante profilo, giacché la scelta del **Legislatore delegato** (Legge n. 111 del 9.08.2023) di **derogare al principio del *favor rei*** è viziata in radice da un evidente eccesso di delega.

Infatti, il **Legislatore delegante** del 2023 non ha dettato **alcuna indicazione** volta a legittimare una modifica e/o una deroga ai principi fondamentali del sistema tributario, ma ha soltanto investito il Governo dell'esigenza di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale e di migliorarne la proporzionalità, attenuandone il carico.

Quindi, la **delega concessa al Governo** non fornisce, in **alcun modo, copertura alla deroga al principio** cardine del sistema sanzionatorio del *favor rei*, né la scelta del Legislatore delegato può ritenersi legittimamente inserita, posto che l'eccezione al suddetto principio, è idonea ad incidere direttamente su uno dei pilastri del sistema

sanzionatorio tributario risultante dalla riforma del 1997 n. 472, spezzando quella simmetria nelle garanzie riservate all'autore delle violazioni amministrative ed agli autori delle condotte di reato che ha ispirato la riforma dell'epoca.

Conseguentemente, a seguito del travalicamento da parte del Legislatore della delega allo stesso concessa, si può efficacemente sostenere l'**incostituzionalità dell'art. 5 del D. Lgs. n. 87/2024** per evidente contrasto con l'**art. 76 Cost.**, trattandosi di indebito esercizio **del potere legislativo da parte del Governo**, prerogativa propria del Parlamento.

In ogni caso, nemmeno appaiono convincenti le ragioni addotte dal Legislatore delegato in merito all'operata deroga del principio di retroattività della *lex mitior*.

Il legislatore nella relazione illustrativa così argomenta la scelta operata: *“estrapolare dal contesto di tali norme, per assegnare a esse efficacia retroattiva in virtù del principio della lex mitior, e trapiantarle così nel sistema attuale, equivarrebbe a consentire un indiscriminata mitigazione sanzionatoria non compensata dal potenziamento degli istituti di compliance e dal rafforzamento dell'intrinseca coerenza del sistema sanzionatorio, nel rispetto del nuovo punto di equilibrio su cui riposa l'intero ordinamento di settore. Per converso, un equilibrato bilanciamento dei valori in gioco richiede che anche le norme sanzionatorie più favorevoli operino soltanto in un contesto che trova i propri presupposti negli interessi e valori che caratterizzano per il futuro il sistema tributario e per effetto della complessiva e restante parte della riforma dell'ordinamento tributario. Il Dossier studio accompagnatorio allo schema di decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario ricorda che il principio della retroattività della lex mitior ha copertura soltanto per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale e, in tal ambito, trova fondamento costituzionale nelle norme di cui agli artt. 37 e 117 Cost., tramite cui trovano ingresso anche le varie fonti sovranazionali che lo contemplano (art. CEDU, art. 15, comma 1, del Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici, art 49 paragrafo 1, della CDFUE). In questo contesto, la materia delle sanzioni amministrative, in generale, non viene considerata sorretta dal principio di retroattività della lex mitior, salvo che alle sanzioni debba riconoscersi natura sostanzialmente penale.*

*Sempre il Dossier studi evidenzia infine che la Corte Costituzionale, con sentenza n.193/2016, ha chiarito che “la costante giurisprudenza di questa Corte ha affermato che in materia di sanzioni amministrative non è dato rinvenire un vincolo Costituzionale nel senso*

*dell'applicazione in ogni caso della legge successiva più favorevole, rientrando nella discrezionalità del legislatore nel rispetto dei limiti della ragionevolezza modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di disciplina".*

Tali argomentazioni non tengono conto della più attenta giurisprudenza comunitaria e nazionale che ha puntualizzato la portata del criterio di proporzionalità in materia di sanzioni amministrative tributarie, rilevando, in più occasioni che quanto ad afflittività l'impianto sanzionatorio amministrativo in materia tributaria corrisponde ormai a tutti gli effetti al modello penalistico.

L'attenta considerazione dei moniti della giurisprudenza – nazionale e comunitaria - sul punto avrebbe dovuto indurre il legislatore delegato a meglio soppesare l'asserzione secondo cui la materia delle sanzioni amministrative tributarie non è garantita dal principio della retroattività delle *lex mitior*.

È ormai pacifico che la giurisprudenza europea, in virtù dell'interpretazione dei principi CEDU, ravvisi natura penale alle nostrane sanzioni amministrative aventi carattere afflittivo.

Tale orientamento, peraltro, ha trovato riscontro anche in seno alla giurisprudenza costituzionale, la quale ha in più occasione chiarito che il principio del favor rei ha diretta copertura costituzionale tanto nelle sanzioni penali quanto in quelle amministrative.

Va ribadito, poi, che l'assunto del legislatore collide proprio con il principio di proporzionalità comunitaria (art. 49 CDFUE) a cui lo stesso legislatore delegato avrebbe dovuto armonizzare il sistema sanzionatorio.

In buona sostanza la ingiustificata (ed incostituzionale) deroga al principio di retroattività della *lex mitior* ha comportato una disparità di trattamento tra i contribuenti sotto il profilo sanzionatorio proprio da parte del legislatore che tale sistema avrebbe dovuto riformare per renderlo maggiormente proporzionale, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.