

La disapplicazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 tra primato del diritto unionale e principio di retroattività della *lex mitior*. Nota a CGTI Roma, Sez. 33, sent. 16 febbraio 2026, n. 2288.

Considerazioni introduttive. Contesto normativo.

Nell'ambito dell'attuazione della Legge 9 agosto 2023, n. 111, "*Delega al Governo per la riforma fiscale*", il legislatore delegato ha emanato una vasta serie di decreti legislativi, volti ad una complessiva "ristrutturazione" del sistema secondo le linee direttive e i principi ivi delineati. Sebbene la riforma abbia visto ricomprendere nel suo perimetro quasi l'intero ordinamento tributario, la sfera di intervento più delicata e, al contempo, più urgente era senz'altro rappresentata dalla materia sanzionatoria, ormai da lungo tempo al centro di un serrato dibattito dottrinale e giurisprudenziale che ne chiamava, a più voci e con sempre più insistenza, una complessiva revisione.

Sembrava infatti improrogabile la necessità di ripensare l'intera disciplina delle sanzioni, contraddistinta nel quadro previgente da una severità e da un'afflittività che avevano portato a definirne la natura come "draconiana" (R. Cordeiro Guerra, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2023, 3, pp. 527-540), in omaggio al vecchio legislatore ateniese, celebre per la sua ferrea severità. Si sottolineava, non a caso, come una vasta parte delle sanzioni prevedesse una forbice sanzionatoria elevatissima, espressa come un range parametrato rispetto all'imposta, e spesso eccedente l'importo di questa, sollevando così l'ombra di una vera e propria "legge del taglione tributario".

In questa prospettiva, il legislatore delegato ha deciso di incidere su questo aspetto sia in termini specifici, rimodulando i trattamenti sanzionatori per ciascuna violazione, abbassando i minimi ed i massimi previsti per ciascuna violazione; sia in termini generali, codificando in espressamente i principi ispiratori della riforma in una norma di legge. Il veicolo normativo di questa seconda scelta è stato il nuovo comma 3-*bis* del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a mente del quale «*La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività*». La scelta di positivizzare questi principi, quindi, tradiva la chiara consapevolezza che il problema non fosse meramente quantitativo – e così riducibile ad un mero aggiustamento delle forbici edittali – ma strutturale, radicato nell'assenza di criteri guida capaci di orientare con sufficiente decisione tanto il legislatore quanto il giudice nell'applicazione della disciplina sanzionatoria. La norma, quindi, recepiva i principi e li incardinava in seno ad una norma che già recepiva altri fondamentali principi in materia, tra cui quello di irretroattività della sanzione (comma 1), quello di retroattività della norma abolitiva di una pena (comma 2) e quello di retroattività della sanzione più favorevole (comma 3).

Ora, sebbene proprio il comma 3, immediatamente precedente, già prevedesse che «*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, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*», il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 aveva inteso limitare la portata di tale previsione, prevedendo che le nuove disposizioni «*si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*». Così congegnata, la norma era quindi essenzialmente volta a sterilizzare la portata retroattiva delle nuove sanzioni, nell'ottica in cui la loro riduzione fosse da ritenersi giustificata alla luce di una più ampia revisione del sistema tributario, sì da rendere inopportuna la sua estensione anche a violazioni commesse in un momento antecedente.

Proprio tale disposizione, peraltro corredata da un'ampia – ma non altrettanto convincente – spiegazione in sede di relazione illustrativa, è stata nel tempo oggetto di severe censure da parte della dottrina, che ne ha condivisibilmente evidenziato non la totale distonia rispetto alla ratio e allo spirito della riforma, ma anche la palese contrarietà al superiore principio di retroattività della legge penale favorevole, o *lex mitior* (V. Mastroiacovo, *Considerazioni sulla deroga al principio della lex mitior nel D.Lgs. n. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in Rivista Telematica di Diritto Tributario, 11 dicembre 2025). Non a caso, in più occasioni sono state avanzate richieste di rimessione alla Corte costituzionale, così come la disapplicazione diretta dell'art. 5; richieste puntualmente rigettate dalla Suprema Corte che, convinta della spiegazione fornita nella relazione, ha ritenuto che

una simile deroga non imponesse né un vaglio di costituzionalità, né una disapplicazione per contrarietà al diritto sovranazionale.

In questo panorama giurisprudenziale è stata quindi salutata con grande entusiasmo una recente pronuncia di merito, resa dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Roma, che ha invece ritenuto di accogliere le doglianze del contribuente e di disapplicare la norma di cui all'art. 5 per contrarietà col diritto unionale, ed in specie con l'art. 49, par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

I fatti di causa.

La decisione della Corte capitolina giungeva all'esito di una controversia originata da un avviso di accertamento con cui l'Ufficio territoriale, contestando l'incompleta esibizione di documentazione da parte del contribuente, aveva recuperato nei suoi confronti dei sia costi, ritenuti indeducibili, che IVA, ritenuta indetraibile. Pur avendo *medio tempore* versato l'importo richiesto a titolo di definizione delle sanzioni amministrative, il contribuente contestava nel suo ricorso l'illegittimità dell'atto con riferimento proprio alle sanzioni: a suo dire infatti, queste avrebbero dovuto essere irrogate nella misura ridotta del 70%, introdotta dal D.Lgs. 87/2024, anziché in quella del 90% applicata dall'Ufficio sulla base della normativa previgente: l'art. 5 del medesimo decreto, nel limitare l'applicabilità del nuovo regime alle sole violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024, si poneva infatti in contrasto con il principio della *lex mitior*, che ne avrebbe invece imposto l'applicazione retroattiva.

A sostegno di questa tesi, il ricorrente invocava in primo luogo l'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, che, come si è visto – già sanciva a livello di diritto interno il principio di retroattività della sanzione più favorevole. Richiamava inoltre il contrasto dell'art. 5 con l'art. 25 Cost, con l'art. 3 Cost., con l'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e con l'art. 49, par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Concludeva quindi chiedendo alla Corte la rimodulazione delle sanzioni nei termini anzidetti, sollecitando al contempo la rimessione della questione al Giudice delle Leggi, pur precisando che la Corte avrebbe comunque potuto agire in autonomia, disapplicando direttamente l'art. 5 per contrasto con il diritto unionale.

La soluzione adottata dalla Corte.

Nell'accogliere le ragioni del contribuente, giungendo a disapplicare la norma di cui all'art. 5, la Corte percorre un articolato iter argomentativo, che muove dall'attuale orientamento della Corte di Cassazione, per spostarsi poi, rispettivamente, sul piano della giurisprudenza unionale e, infine, della giurisprudenza costituzionale.

Anzitutto, la Corte ritiene di confrontarsi con la giurisprudenza della Suprema Corte, ed in particolar modo con il precedente rappresentato dalla sentenza Cass. Civ., Sez. 5, sent. 19 gennaio 2025, n. 1274 (Pres. Fuochi Tinarelli, Rel. Federici), poi sostanzialmente ripresa in altre pronunce posteriori, con cui la Cassazione aveva sostanzialmente ritenuto legittima la deroga introdotta dall'art. 5, anche alla luce delle ragioni poste a fondamento di tale scelta nella relazione illustrativa, non a caso diffusamente richiamata in tali pronunce. Pur non ignorando l'indirizzo sfavorevole ivi espresso, i giudici di merito ne relativizzando la portata valorizzando quanto statuito dalla successiva sentenza Cass. Civ., Sez. 5, sent. 6 febbraio 2025, n. 2950 (Pres. Crucitti, Rel. Bernardo), con cui la stessa Suprema Corte aveva chiarito che lo *ius superveniens* opera in relazione a tutti giudizi in corso e che è compito del giudice di merito pronunciarsi sull'applicabilità al contribuente della disciplina sanzionatoria più favorevole.

Definito in questi termini il proprio spazio di manovra, la Corte sposta il ragionamento sul piano del diritto unionale, ove la norma di riferimento è quella recata dal richiamato art. 49, par. 1 che, nel suo ultimo periodo, prevede che «*Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima*». Nonostante il carattere generale del principio ivi contenuto, la formulazione testuale della norma - «*commissione del reato*» - sembrerebbe disegnare, quale suo ambito naturale, quello delle sanzioni propriamente penali,

ad esclusione di altre tipologie di sanzioni, incluse quelle amministrative, in ragione della loro minore afflittività. Tuttavia, come affermato anche dalla stessa Corte di Giustizia in occasione della sentenza del 1° agosto 2025, causa C-544-23, *Baji Trans*, ampiamente richiamata dalla pronuncia in commento, ai fini dell'applicazione dell'art. 49 è necessario verificare quale sia la vera natura della norma, giacché – alla stregua dei c.d. criteri Engel – è ben possibile che questa presenti natura sì formalmente amministrativa, ma sostanzialmente penale, così imponendo l'applicazione dei principi previsti per la materia penale. I criteri richiamati, infatti, elaborati per la prima volta dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella sentenza dell'8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, impongono al giudice di condurre un esame puntuale sulla natura della sanzione, secondo tre concorrenti parametri: la qualificazione giuridica dell'ordinamento nazionale, la natura intrinseca della condotta sanzionata e, infine, l'oggettiva severità della sanzione applicabile.

Sulla scorta di tale premessa – su cui si fonda, peraltro, tutta la decisione – la Corte prosegue richiamando la sentenza *Baji Trans*, che in materia aveva precisato che anche «*in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni*», gli Stati membri, pur potendo scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, «*tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (sentenza del 21 novembre 2024, Ekostroy C-61-23 (punto 41))*». Ne consegue, ad avviso del giudice unionale, che «*il principio di retroattività della legge penale più mite è legato al principio di necessità e proporzionalità delle pene, sancito a sua volta dall'articolo 49, paragrafo 3, della Carta*», di talché «*ciò deve indurre detto giudice a disapplicare o a interpretare in armonia con il diritto dell'Unione le disposizioni del suo diritto nazionale che possano impedirgli di svolgere i suoi compiti in conformità con il principio di retroattività della legge penale più mite*». In altri termini, la disapplicazione della norma non corrisponde ad una facoltà, bensì ad un vero e proprio obbligo in capo al giudice nazionale, che è chiamato ad assicurare il primato del diritto unionale laddove la norma interna contrasti con questo.

A chiusura del proprio ragionamento, e a ulteriore conformo delle conclusioni già raggiunte sul piano unionale, la i giudici di merito si rivolgono alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, richiamando la sentenza del 21 marzo 2019, n. 63 (Pres. Lattanzi, Rel. Viganò). Già in tale decisione, infatti, il Giudice delle Leggi aveva avuto modo di chiarire che l'estensione del principio di retroattività della *lex mitior* alle sanzioni amministrative di natura punitiva fosse del tutto sia del tutto «*conforme alla logica sottesa alla giurisprudenza costituzionale sviluppata, sulla base dell'art. 3 Cost., in ordine alle sanzioni propriamente penali*»: «*laddove, infatti, la sanzione amministrativa abbia natura "punitiva", di regola non vi sarà ragione [...] 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*». In linea di massima, il principio di retroattività della *lex mitior* viene tradizionalmente giustificato con il mutamento del giudizio di disvalore che l'ordinamento esprime sulla condotta: se il legislatore riduce la sanzione, è perché ad essere mutata è la sua valutazione della gravità del fatto, con la conseguenza che sarebbe allora irragionevole continuare a punire più severamente chi avesse commesso quel fatto in un momento in cui la valutazione fosse stata diversa. Ora, nel caso della riforma di cui al D.Lgs. 87/2024, questa ragione, che già imporrebbe l'applicazione della sanzione più favorevole, si presenta con una forza ancora maggiore rispetto al consueto: la riduzione delle sanzioni non è stata infatti il frutto di decisione discrezionale da parte del legislatore delegato, liberamente orientata da considerazioni di politica tributaria contingente, bensì l'adempimento di una precisa direttiva della legge delega che, sul punto, aveva esplicitamente riconosciuto come le sanzioni vigenti avessero raggiunto livelli di afflittività oggettivamente «*intollerabili*», tali da collocarsi ben al di sopra di quelli praticati negli altri ordinamenti europei. Il riconoscimento della sproporzione, in altri termini, precede la riforma e ne costituisce la premessa dichiarata, di talché esso non può che valere anche con riferimento alle violazioni commesse prima del 1° settembre 2024.

Né vale, rispetto a questo quadro, l'argomento della considerazione finanziaria, parimenti invocato in sede di relazione illustrativa a giustificazione della clausola di irretroattività, e verosimilmente richiamato dall'Ufficio nelle sue difese. Come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza del 22 luglio 2025, n. 121 (Pres. Amoroso, Rel. Buscema), ripresa anch'essa dalla decisione in commento, il destinatario naturale della norma di cui all'art. 81 è infatti il legislatore nel momento in cui forma le norme, imponendogli di predisporre contestualmente i mezzi per far fronte agli oneri che ne derivino; esso non attinge alla sfera del giudice, che è chiamato a svolgere la sua funzione senza potersi ritenere vincolato a considerazioni di equilibrio di bilancio, invero estranee rispetto alla sua

funzione. Ciò vale, a maggior ragione, laddove si tratti della necessità di assicurare il rispetto di principi fondamentali, radicati tanto nell'ordinamento interno quanto in quelli sovranazionali, rispetto ai quali – a dispetto di quanto sostenuto dalla relazione illustrativa – tanto l'interesse erariale quanto quello di bilancio dovrebbero senz'altro cedere il passo.

Sulla base di queste premesse, la Corte riprende i criteri elaborati nella sentenza Engel e ne fa applicazione al caso di specie, fondando la sua valutazione, ancor prima che sulle singole sanzioni, sulla stessa Legge delega. Nel valutare la loro afflittività in concreto, infatti, la Corte non percepisce la necessità di dilungarsi in particolari dimostrazioni, ritenendo sufficiente, su tutte, richiamare quanto affermato dallo stesso legislatore, che proprio nella L. n. 111/23 ha testualmente affermato come *«le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungano livelli intollerabili, che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi, conducendo a una pretesa complessiva di fatto abnorme»*. Appurata la natura oggettivamente afflittiva delle sanzioni amministrative tributarie interessate dalla riforma, non residuano dubbi – come riconosciuto anche nella stessa relazione illustrativa – sull'applicabilità dell'art. 49 della Carta di Nizza anche alle sanzioni amministrative tributarie (G. Corasaniti, *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2024, 4, pp. 1270-1284). Per questa via, la Corte decide quindi di disapplicare direttamente l'art. 5 per contrasto con tale ultima norma, imponendo all'ufficio di ricalcolare le sanzioni sulla base nei più favorevoli termini di cui al D.Lgs. 87/2024.

Brevi considerazioni conclusive.

Vi sono ottime ragioni per ritenere che la pronuncia in commento indichi la strada corretta, e che quella strada avrebbe dovuto essere percorsa prima e con maggiore decisione. L'art. 5 del D.Lgs. 87/2024 rappresenta senz'altro una delle più evidenti incongruenze della stagione riformatrice avviata con la Legge delega n. 111/2023: una deroga ad un principio fondamentale, quale quello della retroattività della *lex mitior*, in un contesto in cui quel principio aveva, forse per la prima volta in modo così nitido, una giustificazione e un radicamento solidissimo, fondato sulle stesse precise ragioni che il legislatore aveva posto a fondamento delle direttive delineate nella Legge delega.

L'errore concettuale in cui la Cassazione è incorsa, e che era stato in realtà già commesso dallo stesso legislatore delegato nella relazione illustrativa, è stato quello di muovere dall'assunto per cui la riduzione delle sanzioni si spiegasse, e quindi trovasse giustificazione e senso, soltanto nel contesto normativo complessivamente delineato dall'attuazione della riforma, ad esempio attraverso l'introduzione degli strumenti di compliance preventiva. Una simile ricostruzione, per quanto suggestiva, non solo non convince, ma è puntualmente smentita dalle stesse circostanze che, con tanta urgenza, avevano motivato il legislatore verso la necessità di una complessiva revisione del sistema tributario: una sproporzione assoluta e chiarissima delle sanzioni amministrative tributarie, ritenuta assolutamente inaccettabile tanto sul piano interno quanto in un'ottica di comparazione con gli altri ordinamenti europei. In realtà, e per quanto pervicacemente sviluppata nella relazione illustrativa, una simile linea argomentativa o prova troppo, o non prova affatto.

Prova troppo, se si pretende di affermare – come il legislatore delegato e la Cassazione fanno - che la riduzione delle sanzioni non possa esplicitare efficacia retroattiva in quanto collegata, anche sul piano della sua giustificazione, ad un più ampio intervento normativo destinato a ridisegnare il rapporto tra Fisco e contribuente: l'assunto, infatti, può essere vero solamente laddove le sanzioni previgenti non si ponessero in alcun modo l'esigenza di una loro riduzione; fatto questo, chiaramente insostenibile e comunque puntualmente smentito dall'evidenza empirica e dalle stesse premesse di fatto della legge delega.

Non prova affatto, per converso, se si vuole sostenere che la deroga alla retroattività risponda all'esigenza di distinguere tra condotte caratterizzate da un differente disvalore, in quanto commesse nella vigenza di sistemi caratterizzati da una differente concezione del rapporto tra Fisco e contribuente. La sanzione, per sua natura, è commisurata al disvalore della violazione che è chiamata a reprimere, e su questo rapporto si misura la sua proporzionalità. Ebbene, è inverosimile che un intervento del genere – per quanto apprezzabile sul piano

sistematico – possa aver prodotto effetti così dirimenti sul disvalore delle condotte sanzionate da rendere ragionevole e, anzi, necessaria una deroga a un principio fondamentale quale quello di retroattività della *lex mitior*. Non a caso, lo stesso legislatore non ha subordinato l'applicazione delle nuove sanzioni all'effettivo ricorso ai nuovi strumenti di compliance preventiva, riservandolo cioè a quei contribuenti che se ne fossero avvalsi; piuttosto, ha affidato il *discrimen* ad un criterio puramente temporale ed arbitrario, che nulla esprime circa il grado di adesione del contribuente al nuovo rapporto con il Fisco e, come tale, inidoneo a qualificare in termini di maggiore o minore disvalore della condotta che abbia tenuto.

Il merito della Corte è stato quindi proprio quello di aver colto questa contraddizione, risolvendola prontamente attraverso gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione del giudice nazionale, senza attendere un intervento chiarificatore che la giurisprudenza di legittimità non sembrava intenzionata a fornire, tanto meno in tempi brevi. L'unico profilo su cui la Corte si sarebbe potuta forse spendere maggiormente, e che invece affronta solamente *in limine* e *en passant*, è quello della possibile violazione dell'art. 81 Cost., in punto di equilibrio di bilancio. Trattasi infatti di una questione diffusamente trattata nella relazione all'art. 5, quasi testualmente ripresa anche da Cass. 1274/2025 e che, per la sua pericolosità, avrebbe forse meritato una più netta smentita. Se, infatti, la richiamata sentenza n. 121/2025 già efficacemente ricorda come il vincolo del pareggio si imponga al legislatore, e non al giudice, il presidio argomentativo più ampio e, forse, più efficace è quello proposto dalla Corte Costituzionale nella sentenza 16 dicembre 2026, n. 275 (Pres. Grossi, Rel. Prosperetti), là dove ha affermato che «[è] la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione» (V. Mastroiacovo, *Sanzioni tributarie, prevale il favor rei: obbligatorio il ricalcolo più favorevole*, in NT+ Fisco, 23 aprile 2026)¹. Ebbene, proprio su questo spinoso terreno sembra giocarsi la partita sull'art. 5, e proprio per questo si rende necessario rigettare con decisione un certo tipo di argomentazioni, pena il rischio – tutt'altro che peregrino – di un temibile scivolamento da uno “Stato di diritto” verso uno “Stato di bilancio”, al cospetto del quale il rispetto dei diritti fondamentali possa essere considerato “*recessivo*” - così, testualmente, la relazione illustrativa - rispetto alle superiori ragioni della finanza pubblica.

Giorgio Antonio Autuori

Dottorando di ricerca in Diritto Tributario

Università degli Studi di Brescia

¹ Corte Cost., sent. 16 dicembre 2016, n. 275, Pres. Grossi, Rel. Prosperetti; cfr. V. Mastroiacovo, *Sanzioni tributarie, prevale il favor rei: obbligatorio il ricalcolo più favorevole*, in NT+ Fisco, 23 aprile 2026.