

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

DAL 1926

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI

COMITATO DI DIREZIONE

**A. AMATUCCI
M. BASILAVECCHIA
A. COMELLI
C. CONSOLO
G. CORASANITI
C. CORRADO OLIVA
S. DALLA BONTÀ
E. DE MITA
P. FILIPPI
G. FRANSONI
F. GALLO
A. GUIDARA**

**S. LA ROSA
M. LOGOZZO
A. LOVISOLO
M. MARINELLI
G. MARINO
V. MASTROIACOVO
G. MELIS
S. M. MESSINA
F. PICCIAREDDA
F. RANDAZZO
L. SALVINI
D. STEVANATO**

**Luglio-Agosto
2024**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

RIFLESSIONI CRITICHE SULLA DEROGA AL PRINCIPIO DI RETROATTIVITÀ DELLA *LEX MITIOR* NEL DECRETO LEGISLATIVO RECANTE LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Sintesi: L'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024 di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario e penale, per come è attualmente strutturato, difficilmente sfuggirà ad un sindacato di legittimità costituzionale. Diversi sono, infatti, gli aspetti che potrebbero indurre la Consulta a ravvisare profili di incostituzionalità della norma in punto di possibile contrasto con l'art. 25, 2° comma, per violazione del principio di legalità/irretroattività e con l'art. 3 Cost. per violazione del principio di ragionevolezza, nonché con l'art. 76 Cost., emergendo anche (e forse in maniera più evidente) il profilo del probabile eccesso di delega in cui è incorso il Legislatore delegato, in quanto nell'esercitarla ha disposto una deroga espressa ad un principio cardine del sistema sanzionatorio tributario che sembra andare oltre i criteri e i principi direttivi fissati dal Parlamento; in questa prospettiva, non ci si può esimere dal mettere in evidenza che nell'art. 20, l. n. 111 del 2023 si fa solo riferimento all'esigenza di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale e migliorare la proporzionalità, attenuando il carico delle sanzioni e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei. Se la formulazione dell'art. 5 del decreto di riforma non verrà modificata, la questione non tarderà ad arrivare avanti alla Corte costituzionale oppure, non è da escludere, alla Corte di Giustizia dell'UE, per sospetta violazione dell'art. 49 della Carta di Nizza, ovvero alla Corte EDU per sospetta violazione dell'art. 7 della CEDU.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il principio di applicazione della legge sopravvenuta più favorevole: brevi cenni. – 3. Le argomentazioni addotte nella Relazione illustrativa del decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario per giustificare la limitazione del principio di retroattività della *lex mitior*. – 4. Confutazione della tesi a sostegno della presunta irretroattività della *lex mitior*. – 5. Conclusioni.

1. – Premessa

Il 28 giugno 2024 è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 relativo alla revisione del sistema sanzionatorio tributario (d'ora in avanti, per brevità, "decreto di riforma"). Emanato in attuazione dell'art. 20 della legge di delega per la riforma tributaria (l. 9 agosto 2023, n. 111)⁽¹⁾, il decreto di riforma interviene

⁽¹⁾ Quanto alle modifiche da apportare ai d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 l'art. 20 della legge n. 111 del 2023 fissava quali obiettivi della riforma quelli di "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*", nonché "migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei".

sulle disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali, con l'integrazione fra le diverse fattispecie sanzionatorie, la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, l'introduzione di meccanismi di compensazione tra le sanzioni da irrogare e quelle già irrogate e la riduzione dei limiti edittali.

Le disposizioni contenute nel decreto di riforma, fin da quando sono state rese note a seguito della pubblicazione dello schema, hanno suscitato un ampio e vivo dibattito, che ha condotto, salvo alcuni aspetti ⁽²⁾, ad un giudizio complessivo tutto sommato positivo della riforma ⁽³⁾, soprattutto in punto di (seppur moderato) miglioramento della proporzionalità dell'intero sistema.

In questo contesto di generale (e condiviso) ottimismo per i risultati raggiunti dal Legislatore delegato vi è però una disposizione che non può lasciare indifferenti per le evidenti criticità che solleva; il riferimento è all'art. 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024, a mente del quale tutte le disposizioni più favorevoli per i contribuenti ivi contenute (artt. 2, 3 e 4), ad eccezione di quelle che riguardano il rapporto tra sanzioni amministrative tributarie e penali (art. 1), "si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024".

Con un colpo di penna e in assenza di aggancio normativo nella legge di delega, il Legislatore delegato ha sancito l'irretroattività della *lex mitior*, derogando così in maniera vistosa e, per le ragioni che si illustreranno *infra*, discutibile, ad un principio cardine del settore, ossia quello del *favor libertatis* (o, come comunemente definito, *favor rei*) di cui all'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

2. – Il principio di applicazione della legge sopravvenuta più favorevole: brevi cenni

Per comprendere le ragioni che inducono a ritenere fortemente opinabile la scelta del Legislatore delegato di derogare al principio della retroattività della *lex mitior*, è opportuno fornire alcune coordinate storiche entro cui vanno collocati il principio di legalità e i suoi corollari, (tutti codificati nell'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997 ⁽⁴⁾).

⁽²⁾ Ha esaminato a fondo le luci e le ombre dello schema di decreto delegato A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. telem. dir. trib.* del 20 aprile 2024.

⁽³⁾ Cfr. F. Paparella – E. Della Valle, *Le linee della riforma – Più proporzionalità nelle misure e spinta al pagamento del debito*, in *Le nuove sanzioni tributarie decreto definitivo e prontuario – Dossier del Sole 24 Ore* del 13 giugno 2024.

⁽⁴⁾ Sul profilo delle basi costituzionali del principio di legalità v. F. Batistoni Ferrara, *Il*

Si tratta di una disposizione che, alla luce degli orientamenti dottrinari maggioritari⁽⁵⁾, trova il suo riferimento costituzionale nell'art. 25 Cost., in quanto traspone nella materia sanzionatoria (parapenalistica) tributaria i principi di riserva di legge e di irretroattività di matrice penalistica; posto che una concezione unitaria del fenomeno punitivo conduce a ricomprendervi tutte le forme attraverso cui può configurarsi, compreso l'illecito amministrativo tributario, è coerente da un punto di vista sistematico individuare nell'art. 25 Cost., e non nell'art. 23⁽⁶⁾, il riferimento costituzionale dell'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997⁽⁷⁾.

Tale norma è stata introdotta nell'ordinamento dal citato d.lgs. n. 472 del 1997, attuativo della legge di delega fiscale n. 662 del 23 dicembre 1996, pur in difetto di un espresso principio direttivo; tale poteva considerarsi, al più, quello contenuto nella lett. q), dell'art. 1, 133° comma, l. n. 662 del 1996, secondo il quale il Governo era delegato ad intervenire al fine di garantire "l'adeguamento delle disposizioni sanzionatorie (...) per garantire una loro migliore commisurazione all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi, tenendo conto al contempo delle previsioni punitive dettate dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri dell'Unione europea".

Ciò nonostante, poiché l'intento della riforma del 1997 era quello di estendere i principi penalistici alle violazioni in materia tributaria⁽⁸⁾, non

nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità), in Fisco, 1999, 11355; A. Giovannini, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, retro*, 1997, 1196; G. Marongiu, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, ibidem*, 1998, 264.

⁽⁵⁾ L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 19 ss.; Id., *Il principio di legalità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. Giovannini - A. Di Martino - E. Marzaduri, Milano, 2016, 1421 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 150 ss.

⁽⁶⁾ Sebbene la categoria delle prestazioni imposte non possa essere ridotta solo ai tributi, è tuttavia palese l'estraneità a tali tematiche della tutela del cittadino, autore di un fatto illecito, di fronte alla potestà punitiva dello Stato, fenomeno specificamente recepito dal Costituente negli artt. 25 e 27. Sul punto, G.A. Micheli, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, 1089, ha osservato che le sanzioni non possono essere messe sullo stesso piano delle prestazioni coattive tributarie, le quali, pur attuando una limitazione del patrimonio di un soggetto rappresentano l'adempimento di doveri di solidarietà, ritenendo perciò applicabile alle sanzioni l'art. 25, 2° comma, e non l'art. 23 Cost. Per una ricostruzione puntuale delle ragioni che sostengono (condivisibilmente) l'applicabilità dell'art. 25, 2° comma, Cost. alle sanzioni v. L. Del Federico, *Il principio di legalità*, cit., 1422-1427.

⁽⁷⁾ Secondo L. Del Federico, *Il principio di legalità, ibidem*, 1422, da un punto di vista pratico, poco cambierebbe: pur non applicandosi l'art. 25, 2° comma, Cost., la garanzia sarebbe pur sempre assicurata dall'art. 23 Cost.

⁽⁸⁾ F. Batistoni Ferrara, *Commento all'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Commentario*

si dubitò dell'opportunità di introdurre l'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, il quale nei suoi tre commi sancisce: *i*) il principio di legalità (1° comma); *ii*) il generale divieto di ultrattività della sanzione nel caso di *abolitio criminis*, "salvo diversa previsione di legge" (2° comma); *iii*) il principio della retroattività della *lex mitior* (3° comma).

Importanti chiarimenti furono forniti dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 180 del 1998, laddove si chiarì come al principio di legalità si connettesse il principio di irretroattività della norma sanzionatoria, già fissata, per le sanzioni penali, nell'art. 25 Cost., e poi esteso anche a quelle amministrative dall'art. 1, l. n. 689 del 1981. Con riguardo al 2° e 3° comma, dell'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, la circ. n. 180 del 1998 chiarì molto opportunamente come tali disposizioni avessero introdotto nel sistema sanzionatorio tributario il principio del *favor rei*, in conseguenza all'abolizione dell'opposta regola della "ultrattività" di cui all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Fu chiarito anche il diverso ambito applicativo del 2° e 3° comma in esame: mentre il 2° comma sancisce che, nel caso di sopravvenuta abrogazione della sanzione, nessuno può esservi assoggettato se la violazione, secondo una legge posteriore, diviene non punibile, a condizione, però, che non esista una disposizione di legge di segno contrario⁽⁹⁾, il 3° comma stabilisce l'inderogabilità del principio di retroattività della *lex mitior* quando la fattispecie sanzionatoria rimane in vigore ma se ne prevede successivamente un trattamento più mite, salva solo l'ipotesi in cui il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo⁽¹⁰⁾.

Ne discende che *abolitio criminis* (art. 3, 2° comma) e *lex mitior* (art. 3, 3° comma) hanno ambiti di applicazione totalmente differenti: nel primo caso, è espressamente previsto dalla norma che, in materia tributaria, la regola (generale) dell'*abolitio criminis* può essere derogata da una legge se ciò risulta giustificato da circostanze eccezionali; nel secondo caso, invece, la retroattività della *lex mitior*, in quanto principio generale del sistema,

breve alle leggi tributarie, a cura di G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, Tomo II – Accertamento e sanzioni, Padova, 2011, 734.

⁽⁹⁾ La circolare del Ministero delle Finanze n. 180 del 1998 è chiara sul punto: "il comma 2 dell'art. 3 stabilisce che, salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che in base ad una legge sopravvenuta non costituisce più violazione punibile. Si deve tuttavia sottolineare che non trattandosi di principio di rango costituzionale (come statuito dalla citata sentenza) lo stesso può essere derogato dalla legge; il che potrà accadere quando previsioni sanzionatorie siano legate a circostanze eccezionali che ne rendano probabile una limitata efficacia temporale".

⁽¹⁰⁾ La circolare n. 180 del 1998 precisa che "Questo caso differisce da quello previsto dal comma 2 (dove ci si trovava di fronte alla sopravvenuta eliminazione della sanzione) perché la sanzione resta, ma è più lieve e il trasgressore ha quindi il diritto ad un ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole".

non ammette deroghe e quindi il trasgressore, salva solo l'ipotesi in cui il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo, ha il diritto ad un ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole.

Queste considerazioni di carattere generale sembrano essere state del tutto pretermesse dal Legislatore delegato, visto che l'art. 5 del decreto di riforma ha derogato al principio del *favor libertatis* di cui all'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, pur in assenza di una espressa norma legittimante, come invece espressamente previsto nell'ipotesi di *abolitio criminis* di cui all'art. 3, 2° comma.

Le problematiche che emergono non sono affatto di poco conto se solo si considera che la maggior parte delle previsioni contenute nel decreto di riforma attengono a quanto previsto dal sopracitato 3° comma dell'art. 3 e cioè al mantenimento della violazione che viene regolata da una sanzione diversa (nella maggior parte dei casi più lieve) rispetto a quella applicabile alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto stesso⁽¹¹⁾.

3. – *Le argomentazioni adottate nella Relazione illustrativa del decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario per giustificare la limitazione del principio di retroattività della lex mitior*

Così inquadrato il contesto anche storico in cui è stata introdotta la disposizione di cui all'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, nonché i principi che hanno ispirato la riforma del 1997, occorre passare in rassegna le argomentazioni formulate dal Legislatore delegato per giustificare il disposto di cui all'art. 5 del decreto di riforma, così poi da individuarne puntualmente i relativi profili critici.

Secondo la prima argomentazione, l'art. 5 del decreto di riforma non solleverebbe alcun profilo costituzionalmente rilevante perché il principio della retroattività della *lex mitior* avrebbe copertura costituzionale soltanto per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale e, in tale ambito, troverebbe fondamento nelle disposizioni di cui agli artt. 3 e 117 della Costituzione, tramite cui trovano ingresso anche le varie fonti sovranazio-

⁽¹¹⁾ Così, a titolo esemplificativo, in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'irap oppure nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, la sanzione, precedentemente fissata in una misura dal 120 al 240% dell'ammontare, passa al 120%. Oppure ancora nell'ipotesi di dichiarazione infedele, la sanzione viene fissata al 70% delle imposte evase (modulabile con una sanzione del 50% se regolarizzata entro i termini di decadenza dell'accertamento) e non più con sanzione proporzionale variabile dal 90% al 180%.

nali che lo contemplano (art. 7 CEDU, art. 15, 1° comma, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici, art. 49, paragrafo 1, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE). In questo contesto, secondo il delegato, 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". A sostegno di tale argomentazione è stata richiamata nella Relazione illustrativa la sentenza della Corte costituzionale n. 193 del 2016, e segnatamente il passaggio ove è stato 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 del limite della ragionevolezza modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di disciplina".

La seconda argomentazione richiamata nella Relazione illustrativa valorizza il contesto e, in particolare, il quadro complessivo in cui si inserisce la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario: secondo il delegato, applicare il principio della *lex mitior* in questo caso, equivarrebbe a consentire una 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 per effetto della complessiva e restante parte della riforma generale dell'ordinamento tributario⁽¹²⁾.

In ultimo, la deroga all'applicazione del principio della *lex mitior* viene giustificata dal Legislatore delegato in un'ottica di bilanciamento fra inte-

(12) A sostegno di questa seconda argomentazione è stata richiamata la sentenza della Corte costituzionale n. 32 del 2011, laddove è stato affermato che "il principio di retroattività della *lex mitior* presuppone un'omogeneità tra i contesti fattuali o normativi in cui operano le disposizioni che si succedono nel tempo"; secondo il delegato, sarebbe proprio la diversità di contesto che può giustificare di per sé la deroga, dovendo al riguardo precisarsi che oltre "alla diversità del contesto di fatto anche quella del contesto normativo può giustificare o addirittura imporre discipline transitorie volte a limitare gli effetti retroattivi delle modificazioni normative più vantaggiose" (così Corte cost., 22 luglio 2011, n. 32) di guisa che la rivasitazione a tutto tondo dell'ordinamento di settore costituisce già di per sé ragione sufficiente per giustificare il limite qui introdotto all'applicabilità retroattiva della legge più favorevole in tema di sanzioni amministrative.

resse pubblico alla percezione dell'entrata e interesse del singolo a vedersi applicata retroattivamente una sanzione inferiore. Si tratta, in particolare, dell'interesse all'equilibrio del bilancio pubblico di cui all'art. 81 Cost. In questo contesto, l'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative ridotte previste da alcune delle norme del decreto genererebbe la perdita di entrate già contabilizzate e, correlativamente, un significativo disequilibrio nei bilanci dello Stato⁽¹³⁾.

A sostegno di questa ultima argomentazione è stata richiamata la nota sentenza della Corte costituzionale sulla *Robin Hood tax*⁽¹⁴⁾ che ha già avuto modo di riconoscere che l'interesse costituzionalmente protetto all'equilibrio del bilancio pubblico è suscettibile di bilanciamento e prevalenza con altri valori costituzionalmente protetti tra cui, in particolare, il primario interesse dell'ordinamento a che non si producano effetti di norme contrastanti con la Costituzione⁽¹⁵⁾.

In buona sostanza, per il Legislatore delegato risulta, quindi, ragionevole considerare recessivo, nel bilanciamento di contrapposti valori costituzionali, l'interesse del singolo a beneficiare retroattivamente e unilateralmente di trattamenti sanzionatori più miti previsti nell'ambito di una complessiva riforma del sistema tributario, che ha introdotto la mitigazione di alcune fattispecie sanzionatorie tributaria a fronte del potenziamento degli interventi anticipati dell'amministrazione finanziaria in una prospettiva di compliance preventiva, inapplicabili nel caso delle violazioni già consumate.

⁽¹³⁾ Nella Relazione illustrativa si precisa altresì che, al fine di ovviare a una sopravvenienza passiva di tal genere, sarebbe necessario drenare risorse dalla fiscalità generale, addebitando così alla generalità dei contribuenti il costo di violazioni consumate all'interno di un sistema ordinamentale in cui quella reazione punitiva era giustificata e che però oggi viene rivista in quanto ponderata nell'ambito di un nuovo sistema, senza peraltro che, a fronte della retroattività della mitigazione sanzionatoria, vi sia alcuna forma di compensazione, né in termini di tutela dell'interesse della comunità alla percezione dei tributi, né in termini di immediata percezione delle entrate o deflazione del contenzioso, come può avvenire nell'ambito di procedure di definizione agevolata.

⁽¹⁴⁾ Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10.

⁽¹⁵⁾ Le conseguenze complessive dell'applicazione retroattiva delle norme sanzionatorie più miti "finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio" degli evasori, senza alcuna ragionevole contropartita per lo Stato e per la comunità, e ciò darebbe vita a "un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost." (così Corte cost., n. 10 del 2015).

4. – *Confutazione della tesi a sostegno della presunta irretroattività della lex mitior*

Tutte le argomentazioni formulate nella Relazione illustrativa a sostegno della presunta irretroattività della *lex mitior* sono prive di fondamento giuridico e prestano il fianco ad osservazioni critiche nei termini che seguono.

Con riferimento all'assunto per cui il principio della retroattività della *lex mitior* avrebbe copertura costituzionale soltanto per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale, si è già detto nel paragrafo 2 del presente contributo come vi sia comunanza nel ritenere che l'art. 25, 2° comma, Cost., sia riferibile al fenomeno punitivo inteso in senso ampio, a cui va ricondotto anche l'illecito amministrativo tributario; anche nella sua formulazione letterale l'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, non dimostra altro se non essere il "precipitato" nella materia tributaria di quanto sancito nel citato art. 25 Cost., nonché nell'art. 2, c.p.⁽¹⁶⁾.

Inoltre, se si allarga l'angolo visuale – come fa la Relazione illustrativa – anche alle fonti sovranazionali che contemplano il principio di retroattività della *lex mitior*, come l'art. 7 della CEDU e l'art. 49, par. 1, della CDFUE, si nota come la qualificazione di una sanzione come non penale non possa essere operata dai singoli legislatori nazionali, dovendosi piuttosto ricorrere all'utilizzo dei noti criteri *Engel*.

Come noto, la Corte EDU, attraverso una serie di pronunce⁽¹⁷⁾, ha nel corso degli anni enucleato ed affinato i noti criteri *Engel* con cui valutare se ci si trovi di fronte ad una sanzione di "natura sostanzialmente penale".

Il primo di tali criteri ha natura formale ed è rappresentato dalla qualificazione penale dell'illecito secondo l'ordinamento nazionale.

In mancanza di tale qualificazione, o in caso di qualificazione "impropria" da parte del legislatore nazionale, vengono in ausilio due criteri sostanziali aventi ad oggetto la natura della violazione ovvero la natura, gravità e scopo della sanzione.

Si tratta di criteri alternativi e non cumulativi, per cui è sufficiente che la fattispecie possa essere considerata "penale", oppure che l'accertamento dell'illecito abbia esposto l'interessato a una sanzione che, "per natura e

⁽¹⁶⁾ Cfr. S.M. Ronco, *Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 148 ss.

⁽¹⁷⁾ Corte EDU, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976; Corte EDU, *Zolotukhin c. Russia*, 10 febbraio 2009; Corte EDU, *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014; Corte EDU, *Nykanen c. Finlandia*, 20 maggio 2014; Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27 novembre 2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015.

livello di gravità”, rientri in linea generale nell’ambito della “materia penale”.

Le conseguenze dell’accertamento della natura penale di una sanzione formalmente amministrativa sono molto importanti perché rendono applicabili le disposizioni CEDU alla questione controversa (e, in particolare, gli artt. 6 e 7).

Smarcato questo aspetto, che conferma ancora una volta come, sul piano sovranazionale, una sanzione amministrativa può essere considerata come penale al ricorrere di determinate condizioni, con tutte le conseguenze del caso (fra cui pacifica applicabilità del principio di retroattività della legge più favorevole), va evidenziato come non convinca nemmeno l’affermazione del delegato secondo cui il principio di retroattività della *lex mitior* non avrebbe una copertura costituzionale, anche alla luce dei principi affermati nella sentenza della Corte costituzionale n. 193 del 2016.

Ebbene, si ritiene che (anche) il riferimento a tale sentenza della Consulta non rappresenti un valido appiglio per giustificare la compressione del principio di retroattività della *lex mitior* in materia di sanzioni tributarie, perché si tratta di un rinvio non solo inconferente ma che, anzi, finisce per smentire la stessa tesi del Legislatore delegato.

Ciò per le seguenti ragioni.

La sentenza Corte cost. n. 193 del 2016 aveva ad oggetto la questione di legittimità costituzionale (poi dichiarata non fondata) dell’art. 1 della l. n. 689 del 1981, nella parte in cui non prevede l’applicazione della legge successiva più favorevole agli autori degli illeciti amministrativi.

Tale disposizione stabilisce che “Nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati”.

In effetti, si tratta di una norma che non contiene alcun riferimento al principio di retroattività della *lex mitior* e con riferimento alla quale la Consulta ha affermato che non sussiste alcun vincolo costituzionale per giungere ad affermarne la sua applicazione nel comparto delle sanzioni amministrative.

Tuttavia, quello che la Relazione illustrativa non dice è che nella stessa sentenza n. 193 del 2016 la Corte costituzionale, dopo aver chiarito al punto 4.2 quanto poi testualmente ripreso dal Legislatore delegato per avvalorare la propria tesi dell’inapplicabilità del principio della *lex mitior*, precisa altresì che “quanto, inoltre, al differente e più favorevole trattamento riservato dal legislatore ad alcune sanzioni, ad esempio a quelle tributarie e valutarie, esso [il principio della retroattività della legge suc-

cessiva favorevole] trova fondamento nelle peculiarità che caratterizzano le rispettive materie (...). Tale impostazione risulta coerente non solo con il principio generale dell'irretroattività della legge (art. 11 delle preleggi), ma anche con il divieto di applicazione analogica di norme di carattere eccezionale (art. 14 delle preleggi)"⁽¹⁸⁾. Peraltro, anche nel punto 4.4. della sentenza n. 193 del 2016 (anch'esso pretermesso nella Relazione illustrativa) si conferma che "(...) la scelta legislativa dell'applicabilità della *lex mitior* limitatamente ad alcuni settori dell'ordinamento non può ritenersi in sé irragionevole. (...) Il limitato riconoscimento della retroattività *in mitius*, circoscritto ad alcuni settori dell'ordinamento, risponde (...) a scelte di politica legislativa in ordine all'efficacia dissuasiva della sanzione, modulate in funzione della natura degli interessi tutelati".

Ebbene, dai passaggi della sentenza poc'anzi riportati si evince come – a differenza di quanto sostenuto nella Relazione illustrativa attraverso il richiamo di un passaggio della sentenza espressamente riferito all'art. 1 della l. n. 689 del 1981 (che non contiene alcun riferimento al principio di retroattività della *lex mitior*) – la stessa Corte costituzionale ritenga pacifico che in materia tributaria (per via della sua peculiarità) trovi applicazione il trattamento sanzionatorio più favorevole, codificato nell'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997 (che, proprio per questa specifica previsione, si differenzia dal disposto di cui all'art. 1, l. n. 689 del 1981).

Tenuto conto della "peculiarità" della materia tributaria, va precisato che all'interno della Relazione illustrativa ci si imbatte in un altro refuso laddove si giustifica la compressione del principio di retroattività della *lex mitior* richiamando l'art. 3, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

Con riguardo a ciò, si legge che "non è un caso, d'altronde, che lo stesso legislatore ordinario che ha introdotto il principio della *lex mitior* si sia curato di far espressamente salva la possibilità di diversa previsione di legge, così concependo e prevedendo *ab origine* la possibile graduazione degli effetti temporali delle sanzioni (art. 3, 2° comma, del d.lgs. n. 472/1997)".

Ciò che forse è però sfuggito all'estensore della Relazione illustrativa è che "l'ultrattività sanzionatoria" (rintracciabile nella locuzione "salvo diversa disposizione di legge") è ammessa – come evidenziato nel paragrafo 2 del presente contributo – solo nell'ipotesi in cui una legge posteriore rimuova una fattispecie punibile (art. 3, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997) e abolisca, quindi, una sanzione (*abolitio criminis*), e non anche quando

⁽¹⁸⁾ Di questo passaggio della sentenza n. 193 del 2016 della Corte costituzionale non vi è traccia nella Relazione illustrativa.

interviene una nuova disposizione che, pur mantenendo in vita la fattispecie punibile, ne rimoduli *in melius* il trattamento sanzionatorio (art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997).

A ciò si aggiunga che, come segnalato in precedenza, già la Circolare n. 180 del 1998 aveva condivisibilmente chiarito che l'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, costituisce l'attuazione del principio di irretroattività sancito nella materia penale a livello costituzionale dall'art. 25, 2° comma, Cost., e quindi emerge con ancor più vigore la contraddizione del legislatore delegato di riconoscere l'applicazione del principio di retroattività della *lex mitior* con riferimento alle modifiche apportate con l'art. 1 del decreto di riforma al d.lgs. n. 74 del 2000 e di negarlo con riguardo alle modifiche attinenti al comparto sanzionatorio amministrativo.

Con riferimento invece alla seconda argomentazione richiamata nella Relazione illustrativa a sostegno della tesi dell'irretroattività della *lex mitior*, secondo cui la compressione di tale principio sarebbe giustificata dalla necessità di favorire la compliance preventiva tra Fisco e contribuenti, non possono che essere condivisibili le considerazioni critiche formulate da chi trova irragionevole una simile giustificazione, soprattutto in un contesto (dichiarato nella delega) in cui la riforma tende a realizzare un sistema sanzionatorio tributario più giusto, coerente e ragionevole⁽¹⁹⁾.

A ciò si aggiungano le seguenti considerazioni che depongono ulteriormente nel senso della asistematicità dell'art. 5 d.lgs. n. 87 del 2024.

Innanzitutto, guardando alle precedenti esperienze di riforma del comparto sanzionatorio tributario, ci si avvede di come non si sia mai giunti a comprimere in modo così evidente uno dei principi che fondano l'ordinamento di settore e chiaramente espresso nel già citato art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

Basti ricordare il d.lgs. n. 158 del 2015 che, in attuazione della legge delega n. 23 del 2014, apportò rilevanti modifiche al d.lgs. n. 471 del 1997 e d.lgs. n. 472 del 1997 a partire dal 1° gennaio 2016.

In quell'occasione non fu posta in dubbio l'applicazione del principio del *favor rei* agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016, giusta l'applicazione dell'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

La stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 4 del 2016 chiarì che “in base alla disposizione di cui al 3° comma, invece, le misure sanziona-

⁽¹⁹⁾ A. Giovanardi, *Op. cit.*, ha in modo condivisibile affermato che “se l'ordinamento abbisogna di riforme che lo rendano più giusto, coerente e ragionevole, non c'è alcun motivo per continuare a sottoporre a più pesanti sanzioni quei contribuenti che, in un contesto non paragonabile, in tesi, a quello che emergerà dalla riforma, abbiano commesso quegli illeciti che oggi il legislatore ha ritenuto di punire con sanzioni più lievi”.

torie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, coerentemente con quanto già precisato nella circ. 10 luglio 1998, n. 180, emessa a commento del d.lgs. n. 472 del 1997, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo”.

Il medesimo ragionamento è stato seguito quando fu emanata la legge 6 agosto 2013, n. 97 (Legge europea 2013) che attenuò in maniera significativa le sanzioni per violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Anche in quel caso, come confermato dalla stessa circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38 del 2013, non fu mai posta in dubbio l'applicabilità dell'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, e, pertanto, sebbene le novità introdotte dalla Legge Europea 2013 avrebbero avuto effetto a partire dal Modello UNICO 2014 (periodo d'imposta 2013), si precisò che le nuove minori sanzioni sarebbero state applicate anche con riguardo alle violazioni relative all'omessa o infedele compilazione del modulo RW, commesse e non ancora definite alla data di entrata in vigore della legge europea 2013 (ossia 4 settembre 2013).

Se le considerazioni finora svolte non si ritenessero sufficienti per dubitare della (ir)ragionevolezza della scelta del legislatore delegato di comprimere il principio della retroattività della *lex mitior*, non può non evidenziarsi come tale scelta si ponga altresì in assoluta controtendenza rispetto alle misure di “tregua fiscale” adottate nell'ultimo biennio⁽²⁰⁾.

Come noto, tali misure, seppur molto differenti tra loro da un punto di vista strutturale (si va dall'istituto della adesione agevolata agli atti del procedimento di accertamento alla definizione agevolata delle controversie tributarie, ecc.), sono state accomunate dalla previsione di vantaggi consistenti in punto di “risparmio” sanzionatorio.

In queste occasioni, mai sono state sollevate le obiezioni adesso formalizzate nella Relazione illustrativa e, pertanto, diventa davvero difficile da comprendere sulla base di quale parametro costituzionale sarebbe possibile giustificare la discriminazione tra contribuenti che, pur avendo commesso degli illeciti, hanno beneficiato di significativi vantaggi sanzionatori e contribuenti che, invece, non solo non ne hanno beneficiato ma non beneficranno nemmeno della rimodulazione avendo commesso le violazioni in una data successiva a quella individuata dal Legislatore delegato.

⁽²⁰⁾ Cfr. l. 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) e circolare Agenzia delle entrate 27 gennaio 2023, n. 27/E.

Si giunge poi a conclusioni quasi paradossali se si guarda all'esperienza del ravvedimento operoso speciale, i cui termini sono stati riaperti con il d.l. n. 39 del 2024⁽²¹⁾.

Come noto, attraverso questo istituto i contribuenti potevano regolarizzare le violazioni riguardanti le dichiarazioni fiscali relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e a quelli precedenti, beneficiando delle sanzioni nella misura di 1/18 del minimo edittale irrogabile.

Ciò significa che attraverso questo istituto i contribuenti, entro il 31 maggio 2024, potevano regolarizzare le violazioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta fino al 2022, ammettendosi perciò una sanatoria con effetti retroattivi.

L'esempio del ravvedimento operoso speciale è tranciante per ulteriormente evidenziare l'assoluta irragionevolezza di quanto previsto dall'art. 5 del decreto di riforma, posto che, da un lato, con il ravvedimento operoso speciale si è inteso consentire ai contribuenti di regolarizzare violazioni passate a fronte di un importante beneficio sanzionatorio, mentre, dall'altro, si introduce adesso una norma che preclude l'estensione dei nuovi limiti edittali alle violazioni poste in essere prima del 1° settembre 2024.

Da ultimo, la compressione del principio della retroattività della *lex mitior* troverebbe una sua giustificazione costituzionale nell'art. 81 Cost.; prevederne la sua applicazione nel contesto ampio della riforma del sistema sanzionatorio tributario genererebbe – secondo il Legislatore delegato – un significativo disequilibrio di bilancio pubblico.

Con riguardo a questo aspetto, si può obiettare come segue.

È vero che la legge delega n. 111 del 2023, all'art. 22, introduce, come sovente accade, una clausola di invarianza finanziaria, prevedendosi dunque che dall'attuazione della delega non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti. Ma è anche vero che, in occasione dell'ultima importante riforma del sistema sanzionatorio tributario, attuata con il d.lgs. n. 158 del 2015, la legge delega dell'epoca, la n. 23 del 2014, prevedeva, all'art. 16, una clausola analoga a quella contenuta nel citato art. 22, l. n. 111 del 2023, e ciononostante non fu mai messa in dubbio la pacifica applicazione di un principio cardine di settore come quello di cui all'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997.

⁽²¹⁾ D.l. 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 maggio 2024, n. 67.

Anche sotto quest'ultimo aspetto più di un dubbio residua sulla scelta del legislatore delegato di porre nel nulla il principio di irretroattività della *lex mitior*.

5. – Conclusioni

Come si è intuito, l'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024 difficilmente sfuggerà ad un sindacato di legittimità costituzionale.

Diversi sono, infatti, gli aspetti che potrebbero indurre la Consulta a ravvisare profili di incostituzionalità della norma.

Oltre a quelli esaminati nei paragrafi precedenti, che denotano un possibile contrasto con l'art. 25, 2° comma, Cost., per violazione del principio di legalità/irretroattività e con l'art. 3 Cost. per violazione del principio di ragionevolezza, emerge anche (e forse in maniera più evidente) il profilo del probabile eccesso di delega in cui è incorso il Legislatore delegato, in quanto nell'esercitarla ha disposto una deroga espressa ad un principio cardine del sistema sanzionatorio tributario che sembra andare oltre i criteri e i principi direttivi fissati dal Parlamento; in questa prospettiva, non ci si può esimere dal mettere in evidenza che nell'art. 20, l. n. 111 del 2023 si fa solo riferimento all'esigenza di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale e migliorare la proporzionalità, attenuando il carico delle sanzioni e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

Non è qui inutile rilevare che, secondo il costante orientamento della Corte costituzionale, la quale è legittimata a sindacare la costituzionalità tanto della legge delega quanto del decreto delegato, le disposizioni contenute nella legge delega concorrono a formare, quali norme interposte, il parametro di costituzionalità dei decreti legislativi delegati⁽²²⁾: il contrasto tra norma delegata e norma delegante, per inosservanza dei principi e criteri direttivi o del limite temporale o per esorbitanza dall'oggetto della delega, si traduce in violazione indiretta dell'art. 76 Cost., integrando la tipica figura del vizio di eccesso di delega. L'eccesso di delega, traducendosi in un'usurpazione del potere legislativo da parte del Governo, concretizza la violazione dell'art. 76 Cost., confermando il principio che soltanto il Parlamento può fare le leggi⁽²³⁾.

⁽²²⁾ Corte cost., 23 marzo 2016, n. 59.

⁽²³⁾ Per un approfondimento si rinvia a Corte cost. Servizio Studi, *La delega della funzione legislativa nella giurisprudenza costituzionale*, a cura di R. Nevola – D. Diaco, ottobre 2018.

Nel caso di specie, appare evidente come il Legislatore delegato abbia assunto una scelta, ossia quella di derogare al principio del *favor libertatis*, che non appare affatto in linea con i criteri e principi direttivi della legge delega. Discorso diverso sarebbe stato, probabilmente, se la legge delega avesse contenuto un qualche riferimento alla possibilità per il Legislatore delegato di modificare il disposto di cui all'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, introducendo la locuzione "salva diversa disposizione di legge" alla stregua di quanto previsto in tema di *abolitio criminis* dal 2° comma del citato art. 3.

Poiché così non è stato, se la formulazione dell'art. 5 del decreto di riforma non verrà modificata, la questione non tarderà ad arrivare avanti alla Corte costituzionale oppure, non è da escludere, alla Corte di Giustizia dell'UE, per sospetta violazione dell'art. 49 della Carta di Nizza, ovvero alla Corte EDU per sospetta violazione dell'art. 7 della CEDU.

GIUSEPPE CORASANITI