

I limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tra diritti e doveri dei contribuenti

Valeria Mastroiacovo

1. Il punto di partenza: la limitazione nel tempo degli effetti della riforma delle sanzioni

Ringrazio la professoressa Laura Castaldi e l'Università di Siena che, con questo invito, mi hanno consentito di tornare a studiare il tema, a me caro, degli effetti della successione delle norme nel tempo.

Il d.lgs. n. 87 del 2024 recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario in attuazione dell'art. 20 della legge delega n. 111 del 2023 per la riforma fiscale ha aggiunto un altro segmento al disegno tracciato (dallo stesso governo) per la risistemazione della materia tributaria, anche in funzione della successiva redazione di testi unici e della futura codificazione.

Un segmento a quanto pare 'necessario e indispensabile' per apprezzare la riforma nel suo insieme. O almeno sembra questa, in estrema sintesi, la chiave di lettura suggerita dalla relazione illustrativa di accompagnamento al decreto a giustificazione della scelta legislativa di limitare nel tempo l'efficacia delle previsioni innovative in ambito sanzionatorio.

L'art. 5 (nella versione originaria) dispone infatti che – fatto salvo per implicito l'art. 1, che concerne alcune disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali –

le disposizioni di cui agli articoli 2 [modifiche al d.lgs. n. 471 del 1997], 3 [modifiche al d.lgs. n. 472 del 1997] e 4 [revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e altri tributi indiretti] si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Valeria Mastroiacovo, University of Foggia, Italy, valeria.mastroiacovo@unifg.it, 0000-0002-4090-9337

Referee List (DOI 10.36253/fup_referee_list)

FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Valeria Mastroiacovo, *I limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tra diritti e doveri dei contribuenti*, © Author(s), CC BY-SA 4.0, DOI 10.36253/979-12-215-1043-0.08, in Laura Castaldi, Francesco Zini (edited by), *Il principio di retroattività della lex mitior*, pp. 117-139, 2026, published by Firenze University Press and USiena PRESS, ISBN 979-12-215-1043-0, DOI 10.36253/979-12-215-1043-0

L'effetto della previsione è essenzialmente quello di disattivare il principio della *lex mitior* sancito tra le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie¹.

Ma si tratta veramente di una scelta necessitata? A ben vedere, disporre l'irretroattività delle novità introdotte a mitigazione del sistema sanzionatorio amministrativo è frutto della discrezionalità legislativa, in nulla ascrivibile ai principi e ai criteri direttivi della delega che sul punto non hanno previsto alcunché, e costituisce, dunque, esercizio di potere della cui conformità a Costituzione è quantomeno opportuno provare a ragionare².

Secondo quanto si legge nella citata relazione illustrativa, la *ratio* della previsione risiederebbe nel fatto che la complessiva revisione del sistema sanzionatorio si inserisce nell'ambito di una più ampia e organica riforma degli istituti sostanziali e procedurali del diritto tributario in attuazione della citata legge delega. In altri termini sarebbe

proprio alla luce della rinnovata impostazione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti, cui si correla l'introduzione di nuovi principi per la materia e la predisposizione di nuovi istituti giuridici per la gestione del rapporto tributario, che si è reso necessario portare a termine un processo di revisione organica dell'assetto del regime sanzionatorio nell'ordinamento tributario.

Ciò sarebbe avvenuto mediante una rimodulazione delle sanzioni applicabili alle varie tipologie di violazioni e operando una revisione delle procedure applicative e dei principi fondamentali relativi alle sanzioni stesse. Pertanto, nella relazione si conclude che

in questo contesto, proprio il principio di ragionevolezza avrebbe richiesto che il parametro temporale di applicazione delle norme di riforma del sistema sanzionatorio tributario fosse determinato in via unitaria e fosse correlato con

¹ Per un'esauriente disamina delle implicazioni del principio si rinvia a Ronco (2017, 148 ss.). Per agevolare il lettore si riporta il contenuto dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 che dispone: «1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. 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, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo». In attuazione dei principi della legge delega n. 111 del 2023 è stato aggiunto un ultimo comma 3-bis che recita: «La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività» e la rubrica dell'articolo è stata modificata in «Principi di legalità e proporzionalità». A tal riguardo è bene ricordare che la Corte Costituzionale con la sentenza n. 46 del 2023 aveva fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina sollecitando una rivalutazione del principio di proporzionalità nell'applicazione delle sanzioni.

² Per considerazioni a sostegno dell'illegittimità costituzionale dell'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024 si rinvia a Corasaniti (2024, 1270 ss.).

quello di applicazione della generalità degli istituti sostanziali e procedurali oggetto della riforma fiscale e cui la stessa riforma delle sanzioni si accompagna.

A sostegno di tale giustificazione la relazione riporta alcuni stralci della sentenza n. 288 del 2019 della Corte Costituzionale – ortopedicamente estratti da vari punti del considerato in diritto relativo a un contesto decisamente differente – dai quali si ritiene di poter desumere

un insegnamento [...] in materia di diritto tributario sostanziale [che] costituisce espressione di principi interpretativi di carattere generale e, come tale, trova applicazione anche in materia di sanzioni amministrative tributarie.

È però il caso di precisare che i passaggi argomentativi della sentenza del 2019 miravano a verificare tutt'altro e più precisamente la presenza nell'ordinamento di misure legislative compensative di natura sostanziale per la determinazione di un tributo di nuova istituzione, coeve alla norma censurata che dovevano perciò essere complessivamente considerate ai fini del vaglio di ragionevolezza intrinseca della norma stessa. Se non si è male inteso, invece, il principio generale che ne vuole trarre la relazione illustrativa sul differente piano delle norme procedurali sarebbe quello per cui il giudizio di ragionevolezza di norme esito di una revisione di sistema deve avere riguardo all'insieme degli interventi legislativi che hanno complessivamente accompagnato quello di cui si discute. Da qui la relazione illustrativa giunge a concludere che, nella specie, la limitazione degli effetti temporali delle modifiche sanzionatorie sarebbe funzionale ad evitare che le norme sanzionatorie più favorevoli operino in un contesto contraddistinto da valori e interessi del passato diversi da quelli del futuro sistema tributario.

A questo argomento che definirei di asserita «necessità sistematica» di deroga al principio di retroattività della *lex mitior*, la relazione illustrativa ne aggiunge altri (che non sembrano parimenti decisivi e che saranno ripresi nelle considerazioni conclusive): da un lato, che si tratta di un principio privo di una copertura costituzionale, salvo che per le sanzioni penali o sostanzialmente penali, dall'altro lato, che «l'interesse costituzionalmente protetto all'equilibrio del bilancio pubblico altrimenti pregiudicato dalla retroattività della novella, sarebbe suscettibile di bilanciamento con altri valori costituzionalmente protetti».

E che non si tratti di argomenti decisivi ne è ulteriore prova il fatto che, a poco tempo dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 87 del 2024, lo stesso legislatore è intervenuto a mitigare gli effetti della limitazione temporale con una serie di interventi che fanno vacillare sia la cosiddetta necessità sistematica, che le implicazioni di bilancio.

L'art. 18 del d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81 (Disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, giustizia tributaria e sanzioni tributarie) ha aggiunto un'ipotesi di esclusione dalla prescrizione sulla decorrenza. Pertanto, all'esito della riformulazione l'art. 5 ora dispone che «le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 'a esclusione del comma 1, lettera o)' e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1°

settembre 2024». La lettera *o*) del primo comma dell'art. 3 del d.lgs. n. 87 del 2024 prevede l'inserimento nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 dell'art. 17-bis (Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale), ai sensi del quale

nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

L'effetto dell'esclusione comporta dunque la possibilità di avvalersi anche per il passato (nel caso di atti non ancora definitivi e di contenziosi pendenti) del neo-introdotto istituto dell'autotutela parziale con ripercussione sulle sanzioni, ancorché quantificate in base alla normativa precedentemente in vigore³.

A ciò si aggiunga che lo stesso legislatore (*recte* governo), che ha scelto di non dare ingresso alla retroattività della *lex mitior* per ragioni di natura sistematica, continua – nel mentre – a varare misure straordinarie (tra ravvedimento operoso speciale generalizzato e ravvedimento operoso speciale per soggetti ISA aderenti al concordato preventivo biennale, a cui si devono aggiungere anni di stralci automatizzati su quote inesigibili e rottamazioni dei ruoli) tutte finalizzate a definire 'vicende' del passato facendo leva, imprescindibilmente, sulla riduzione dell'ammontare delle sanzioni non senza ripercussioni sul bilancio dello Stato (Mastroiacovo 2025).

Tutto ciò è di spunto per una riflessione di carattere più ampio sui limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tributarie tra diritti e doveri dei contribuenti, per poi rassegnare qualche considerazione conclusiva sulla specifica disposizione dalla quale abbiamo tratto le mosse, ciò in quanto la maggior parte delle disposizioni del d.lgs. n. 87 del 2024 prevede dal 1° settembre 2024 una sanzione più lieve di quella applicabile alle medesime violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della novella.

³ Si tratta di un intervento che mira ad attribuire una base normativa a quanto l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto (in modo non pienamente convincente) di poter concludere già in via interpretativa nella circolare 21/E/2024. Ed infatti, l'art. 17-bis aveva reintrodotto, a determinate condizioni, la possibilità per il contribuente – prima prevista dall'abrogato art. 2-quater, comma 1-sexies, del d.l. n. 564 del 1994 – di avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni a seguito della notifica di un provvedimento di autotutela parziale. L'Agenzia, nella citata circolare, facendo leva su un passaggio della relazione illustrativa al decreto attuativo n. 87 del 2024 che si esprimeva in termini di «ripristino del beneficio» aveva ritenuto di concludere che «coerentemente con la ricordata finalità di ripristinare un beneficio (i.e. la definizione agevolata delle sanzioni) già previsto, a favore del contribuente, dall'abrogata disciplina in materia di autotutela, si ritiene che la definizione agevolata delle sanzioni disciplinata dall'articolo 17-bis sia applicabile, alle condizioni ivi previste, anche ai provvedimenti di autotutela parziale emessi dopo l'abrogazione dell'articolo 2-quater del decreto-legge n. 564 del 1994 (18 gennaio 2024)».

2. La civilizzazione della materia tributaria tra principi e deroghe

Ormai vent'anni fa, in occasione di uno studio sui limiti alla retroattività nel diritto tributario, si era dato atto di una sorta di processo di «civilizzazione» del diritto tributario.

Fin dalla metà degli anni Sessanta la Corte Costituzionale aveva predicato quali fossero i canoni «di civiltà giuridica» senza mai tralasciare di osservare che talvolta questi potevano essere derogati nella materia tributaria, in ragione di un interesse fiscale esito di una costruzione autoritativa del rapporto fisco contribuente. In particolare, con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, ma anche con la progressiva attenzione a istituti – spesso di derivazione comunitaria – come il contraddittorio e la proporzionalità, si era rinnovata l'attenzione all'individuazione dei principi della materia e ai limiti alla loro derogabilità. Si era affermato che

se da un lato l'interprete viene «abituato» – mediante sollecitazioni anche giurisprudenziali – a fare ricorso a questi principi generali, dall'altro, lentamente e non senza contraddizioni il legislatore viene «invitato» ad una coerenza sistematica maggiore, che trova conferma nei recenti tentativi di codificazione e contribuisce – a nostro avviso – a rafforzare il ruolo del principio di ragionevolezza nella risoluzione di questioni di legittimità (Mastroiacovo 2005, 2).

Questa prospettiva appare oggi ancora valida e anzi ancora più stringente proprio in ragione del recente progetto governativo di ristrutturazione del sistema tributario fino al traguardo della codificazione della materia che sembra voler dare maggiore consistenza al nucleo dei principi rispetto ai quali potere – nel tempo – verificare la coerenza e la ragionevolezza degli interventi del legislatore futuro⁴. Un progetto complesso che – a quanto dichiarato dal viceministro – intende rifondare il rapporto fisco contribuente: una riforma 'di progresso', che in quanto tale imporrebbe il canone della retroattività, salvo la tutela dei diritti quesiti. Una riforma nella prospettiva di collaborazione e non più autoritaria⁵, regolata alla luce della certezza del diritto, della semplificazione e della propor-

⁴ Per considerazioni di sistema si rinvia a Fedele (2024, 77 ss.); Mastroiacovo (2024, 535); Giovanardi (2024); Basilavecchia (2024).

⁵ È del resto questo il significato che la stessa Corte Costituzionale ha attribuito, di recente, agli interventi normativi di riforma della fase dell'attuazione dei tributi. In particolare nella sentenza n. 137 del 2025, che a conclusione degli argomenti per un'interpretazione costituzionalmente conforme della disciplina sulle preclusioni procedurali e processuali di cui all'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 ha precisato che «così ridimensionata e intesa, la norma censurata è idonea a inserirsi nel più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra "autorità" e "consenso" e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento. A partire dalla fine degli anni Novanta, infatti, questa evoluzione ha sancito un progressivo passaggio a un approccio fondato sulla collaborazione. Tale approccio si basa sul presupposto che le relazioni improntate sulla fiducia e sulla collaborazione reciproca siano, in molti casi, più efficaci del ricorso a strumenti autoritari e repressivi».

zionalità dell'azione amministrativa e che, in verità, scommette la sua buona riuscita in gran parte proprio sullo 'sconto' delle sanzioni tributarie. Uno sconto da intendere in gergo quasi bancario, in ragione dell'anticipazione temporale dell'esercizio delle funzioni amministrative e contenziose mediante un adempimento «spontaneo» del contribuente⁶.

Ma procediamo con ordine. A ben vedere, nel faticoso percorso di «civilizzazione» del diritto tributario, in ambito sanzionatorio, il legislatore aveva scelto di recepire i principi di legalità, di divieto di ultrattività della sanzione nel caso di *abolitio criminis* e di retroattività della *lex mitior* all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 (Del Federico 1993, 19 ss.; 2016, 1421 ss.; Cordeiro Guerra 1996, 150 ss.), ancorché nulla al riguardo disponessero i principi e criteri direttivi della legge relativa delega n. 662 del 1996. Una scelta significativa, che peraltro si collocava oltre il perimetro tracciato dal legislatore stesso per le sanzioni amministrative in genere, posto che l'art. 1 della legge n. 689 del 1981, aveva sancito anche per queste il principio di irretroattività senza tuttavia prevedere quello della retroattività della *lex mitior*⁷. Si è trattato di un'importante rivoluzione dei principi ordinanti questo microsistema normativo (Batistoni Ferrara 1999, 11355; 2011, 734; Giovannini 1997, 1196), che relativamente alle sanzioni amministrative tributarie ha portato ad abbracciare definitivamente i canoni fondamentali dell'impianto penalistico in radicale controtendenza rispetto alla normativa previgente formata fin dal 1929 al crisma dell'ultrattività delle leggi finanziarie sanzionatorie sia penali che non.

Ecco allora il cuore delle questioni: occorre individuare i principi e il loro radicamento nel sistema per stabilire i limiti alla loro derogabilità. Come a suo tempo precisato, queste considerazioni comportano un'indagine che investe, da un lato, il piano della vincolatività delle norme sulla produzione normativa e, dall'altro, il piano della sindacabilità delle scelte del legislatore alla luce di una nuova lettura dei parametri di legittimità costituzionale, nonché dei vincoli normativi derivanti dal settore comunitario e internazionale; ciò

muovendo dalla convinzione che si tratti di ambiti teleologicamente convergenti, in quanto la comprovata ricezione a livello politico e culturale di principi generali che disciplinano l'esercizio del potere legislativo determina la rilevanza di questi stessi precetti ai fini di un giudizio di ragionevolezza e di congruenza delle scelte normative operate (Mastroiacovo 2005, 3).

⁶ Si tratta di considerazioni critiche già precedentemente svolte e per le quali si rinvia a Mastroiacovo (2023, 479 ss.).

⁷ Si precisa fin d'ora che la Corte Costituzionale con sentenza n. 193 del 2016 ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale prospettata proprio in riferimento alla mancata previsione dell'applicazione della legge più favorevole agli illeciti amministrativi, ritenendo non decisivo il *tertium comparationis* individuato tra l'altro nell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 stante la specificità della materia tributaria e riportando in sostanza la questione a «scelte di politica legislativa». Tale sentenza è riportata (in altri stralci) nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 87 del 2024 per avvalorare la tesi della discrezionalità del legislatore nel derogare al canone della retroattività *in mitius*, senza tuttavia contestualizzare la fattispecie su cui la Corte era stata chiamata a pronunciarsi; critico sul punto Corasaniti (2024, 1278).

3. Le diverse *rationes* che presiedono ai principi generali sulla irretroattività e retroattività delle leggi sanzionatorie

Seguendo un ordine gerarchico, la prima (e unica) norma sulla produzione normativa che nel nostro attuale sistema giuridico si impone al legislatore come soglia invalicabile alle limitazioni nel tempo delle disposizioni sanzionatorie è sancita all'art. 25 della Costituzione e dispone che «nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso».

Si tratta del principio della irretroattività della legge penale oggi universalmente riconosciuto dalla maggior parte delle legislazioni, tradizionalmente ricondotto – quanto a *ratio* – alla traduzione del noto canone *nulla poena sine lege*.

Non è il principale fuoco di interesse di questo scritto e non vi è dunque spazio per ricostruirne la storia ma pare di rilievo evidenziare che nella particolare ricostruzione effettuata dal Gabba (1884, 268) tale principio deve considerarsi tutt'altro che consolidato nel diritto romano classico pur di ampia ispirazione al cosiddetto diritto comune. Dagli studi condotti dall'Autore, nel secondo dei quattro volumi dedicati alla teoria della retroattività delle leggi emerge che le più esplicite dichiarazioni del principio di irretroattività della legge penale sono rinvenibili nella legislazione rivoluzionaria francese (nella dichiarazione dei diritti dell'uomo e nelle due costituzioni del 25 giugno 1793 e del 5 fruttidoro anno III) e nella costituzione degli Stati Uniti e da lì a seguire in tutti i codici penali d'Europa e, in particolare, l'art. 3 del codice penale italiano del 20 novembre 1859. Ma ciò che più pare di interesse è l'attestazione di come in precedenza e specialmente nel diritto romano di epoca repubblicana «la retroattività delle leggi penali intorno ai delitti evidenti fosse tanto frequente».

A tale conclusione egli perviene attraverso lo studio di alcune fonti, anche tenendo conto delle modalità in cui allora era amministrata la giustizia penale. Poiché questa, a differenza della giustizia civile, era amministrata dal popolo e non già dal magistrato, così che il reo

si doveva aspettare di soffrire quella pena che al momento del giudizio sarebbe stata giudicata proporzionata o, in altri termini, si doveva aspettare che per ogni singolo caso venisse emanata una nuova legge e speciale.

In ragione di questa modalità di esercizio del potere giurisdizionale – sostanzialmente legislativo – poteva accadere piuttosto di frequente che

ogni legge avesse l'aspetto di una giusta ed esatta interpretazione e soddisfazione della giustizia assoluta. [...] Ben s'intende che nello apprezzare il valore di un singolo reato si cedeva molte volte alla passione, e molto spesso all'odio del partito politico contrario [...] Questa idea, e non già il disconoscimento inconsapevole di uno dei principi più necessari all'ordine civile, fu la causa dell'essere state emanate nell'epoca repubblicana tante leggi penali retroattive (Gabba 1884, II, 283).

Certo ne erano oggetto fattispecie delittuose considerate gravissime e non previste da leggi anteriori (come la strage di Clodio, le corruzioni operate da

Milone) che necessitavano di pene (innovative) proporzionate alla loro straordinaria gravità. Si trattava di una giustizia dominata esclusivamente da considerazioni di ordine 'morale', non temperata dalle garanzie della certezza del diritto e della prevedibilità della pena, conquiste, dunque, moderne del diritto penale.

Garanzie che, come già detto, il nostro ordinamento, ha introdotto oggi a livello costituzionale solo per la materia penale rispetto a canoni già precedentemente sanciti nel diritto precostituzionale anche per la legge in generale, ad esempio all'art. 11 delle preleggi al codice civile (e prima nelle disposizioni preliminari al codice civile del 1865). È dunque evidente che ci troviamo di fronte a una precisa scelta dell'Assemblea costituente e di questo vi è chiara traccia nella seduta del 15 aprile del 1947 quando venne respinto l'emendamento⁸ per l'introduzione di una formulazione generale dal seguente tenore: «la legge dispone per l'avvenire, essa non ha efficacia retroattiva nei confronti dei diritti quesiti». La Commissione espresse nettamente il suo parere contrario con argomenti⁹ che confermano che la modulazione degli effetti nel tempo dell'efficacia di una 'nuova' legge può costituire uno strumento efficace per un esercizio 'giusto' del potere legislativo intendendo per tale ciò che contingentemente risulta più rispondente ai valori e agli interessi generali.

Si tratta di una prospettiva ben nota al diritto tributario che conta diversi progetti di legge costituzionale per la cristallizzazione del canone della irretroattività in nome della certezza e della prevedibilità dell'imposizione; progetti tutti, ad oggi, fallimentari per ragioni non univocamente riconducibili a un autoritarismo statale per il cosiddetto interesse fiscale, quanto piuttosto per consentire al legislatore una ragionevole attuazione al dovere di concorrere alle pubbliche spese, quale adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale anche attraverso la modulazione temporale degli effetti giuridici.

⁸ Emendamento presentato da Dominedò (Democrazia cristiana) sostenendo «che in sede costituzionale non si possa rinunciare a dettare una norma la quale rappresenta una conquista della civiltà giuridica, ed essendo già menzionata in sede particolare di singolare importanza, dovrebbe essere logicamente riportata in sede generale alla dignità che le conviene».

⁹ Per voce del presidente della Commissione Tupini si afferma: «E allora le dico subito che in materia penale la irretroattività della legge è indiscutibile. [...] In materia civile però bisogna procedere con estrema cautela. Se l'onorevole Dominedò ha seguito, come non dubito, i lavori recentissimi della Costituente francese, mi potrà dare atto che quei nostri colleghi hanno discusso per varie ore il problema da lui proposto a quest'Assemblea, per concludere in senso negativo. E secondo me hanno fatto bene. Qui stiamo in campo costituzionale, non di legislazione ordinaria. Non c'è dubbio che il principio generale della irretroattività debba guidare tutta la legislazione e tutta l'attività del legislatore; ma quando si verte nel campo del diritto privato non si può trascurare il carattere specifico di mobilità che lo caratterizza e distingue, specie in materia di diritti sociali, di fronte ai quali non dobbiamo né possiamo fin da questo momento cristallizzare o incatenare in formule rigide la necessaria libertà del legislatore futuro, il quale però dovrà usarne con prudenza e col dovuto rispetto, compatibile col bene generale, dei diritti quesiti. Se facessimo diversamente, sottoporremmo tutto l'apparato costituzionale a una vicenda continua di rifacimenti che metterebbero in forse la stessa stabilità della nostra carta fondamentale. Bisogna quindi non impedire in modo assoluto alla legge di interpretare tempestivamente certe esigenze di carattere sociale senza dovere ricorrere a revisioni costituzionali troppo frequenti».

In altri termini, mutuando la teoria di Gabba (1884, I, 24) in un'epoca costituzionale, potremmo dire che i costituenti hanno ritenuto che sancire rigidamente l'irretroattività della legge non avrebbe consentito al legislatore esercitare con pienezza le sue prerogative di contemperamento della 'legge del progresso sociale' e quella 'del patto sociale' (che comporta la salvezza dei diritti quesiti).

Per tale ragione, salvo che in ambito penale, la regola dell'irretroattività si impone unicamente all'interprete e il legislatore può derogarla (anche implicitamente solo sul piano logico) con previsioni la cui legittimità sarà rimessa al vaglio della Corte Costituzionale (salvo l'eventuale implicazione delle alte Corti europee o internazionali) che dovrà tenere conto del contesto dei principi generali in cui esse si inseriscono in rapporto di deroga.

Ecco dunque che, sgombrato il campo dalla sussistenza di un limite assoluto a garanzia della irretroattività della legge, il cuore della questione resta il rapporto tra norme e la ragionevolezza della scelta legislativa nella deroga al principio. E da qui discende che – come è noto – vi sono deroghe a principi che costituiscono esse stesse principi generali.

E in particolare, sostanzialmente coeva al principio di irretroattività della legge penale è la sua più importante deroga che si è imposta nel sistema giuridico come regola della retroattività della *lex mitior*, quale portato a sua volta del principio del *favor rei*. Questo principio trova ancora oggi la sua regolamentazione in diritto penale ai commi successivi al primo dell'art. 2 del codice penale del 1930 con una disciplina in verità articolata in ragione della diversità delle evenienze possibili come esiti delle modificazioni disciplinari (in particolare differenziando l'ipotesi dell'*abolitio criminis*). Ciò che qui preme unicamente precisare è che, pur nella previgenza e nella notorietà di questi precetti al tempo della Costituente, l'Assemblea ha ritenuto di non doverne recepire il contenuto a livello costituzionale, anche in questo caso per lasciare margine al legislatore di valutare discrezionalmente la modulazione delle leggi nel tempo soprattutto avuto riguardo al caso delle leggi temporanee o eccezionali.

Dal resoconto della medesima seduta del 15 aprile del 1947 si può leggere che dopo ampio dibattito Giovanni Leone (futuro Presidente della Repubblica) ebbe ad osservare che

per quanto poi attiene al problema della legge più favorevole, io penso, che non sia questa la sede per risolverlo, sia perché questo è un problema di dettaglio, nel quale il legislatore futuro potrebbe anche essere di diverso avviso, senza con questo mancare alla nostra tradizione; sia perché, secondo me, se fosse risolto dovremmo occuparci di una serie di problemi (come quello della successione delle leggi penali eccezionali e temporanee) estranei all'economia di una Carta costituzionale.

Il presidente Tupini espone la proposta della Commissione di

eliminare tutte le questioni che possono insorgere e che hanno avuto largo riflesso nel dibattito nell'Assemblea a proposito dell'applicazione della legge più favorevole, specie in relazione alle leggi eccezionali

e la formulazione viene approvata limitatamente al divieto di retroattività così come è oggi nell'art. 25 Cost.

Seppure quindi il principio della retroattività della *lex mitior* è da tempo radicato nella nostra cultura giuridica lo è altrettanto l'ulteriore deroga, che costituisce a sua volta un principio, sancita circa le leggi temporanee o eccezionali così che «se si tratta di leggi eccezionali o temporanee, non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti».

Anche di questi principi non è chiaro individuarne le origini. Gabba imputa a Seeger (1852, 52) il rinvenimento della prima citazione in Riccardo Malumbrano (giureconsulto che visse tra il XIII ed il XIV secolo) riguardo a una questione

insorta a Padova di come si dovesse punire una contravvenzione al divieto del commercio del sale con Venezia, commessa mentre la pena comminata era di 100 lire, che erano state poi ridotte a sole 25 prima del giudizio (Gabba 1884, II, 292).

In verità la prevalente opinione dei giureconsulti fino al XV secolo era che «ogni reato si dovesse punire secondo la legge vigente al tempo in cui fosse stato commesso, non avendo riguardo a legge posteriore la quale avesse accresciuto e diminuito la pena». La giustificazione di tale tesi risiedeva nella certezza del diritto e nella prevedibilità della pena, quale esercizio di diritto positivo, la cui forma e origine doveva essere determinata dal luogo e dal tempo. Tuttavia, il principio della retroattività della *lex mitior* intorno al quale non si trovarono concordi i giureconsulti italiani dei secoli precedenti, dal XVI secolo in poi ebbe un grande rilievo, fino a prevalere.

Se infatti alla base del principio di irretroattività della legge vi è l'esigenza della certezza e della prevedibilità, anche in tale contesto si fa strada la cosiddetta questione morale per cui occorre che l'ordinamento non punisca o continui a punire per ragioni che nell'ordinamento stesso non sono più considerate valide, poiché «la diversa valutazione, giustificata o ingiustificata, corrisponde a mutamenti di opinioni, giudizi di opportunità, rapporti di forze e di interessi, modo di sentire uomini e cose»¹⁰.

Tuttavia, questa medesima esigenza conduce a stabilire un'ulteriore deroga alle precedenti previsioni nel caso in cui si tratti di leggi eccezionali o temporanee perché sono leggi la cui validità è strutturalmente legata ad un evento o un effetto che nasce di per sé circoscritto nel tempo. Pertanto, la disapplicazione del *favor rei* in questo caso certo risponde all'esigenza di carattere politico di mantenere l'effetto preventivo e deterrente nei confronti dei destinatari, ma anche alla ragione di ordine logico sistematico di non poter estendere un trattamento particolare a fattispecie rispetto alle quali non sussistono le ragioni che hanno condotto il legislatore all'emanazione di una determinata misura. La *ratio* della previsione della disapplicazione dei principi risiederebbe dunque nei limiti dell'interpretazione della legge eccezionale o temporanea come regolativa di

¹⁰ Si rinvia per tutti alla compiuta ricostruzione di Gallo (1999, 118).

fattispecie 'esclusive' così da circoscrivere sul piano della coerenza logico sistematica a esse gli effetti della legge.

A completamento di questo quadro d'insieme per l'individuazione dei principi sulla successione delle norme nel tempo e la loro derogabilità, pare il caso di segnalare che secondo la costante giurisprudenza costituzionale (sentenze n. 63 del 2019, n. 236 del 2011, n. 215 del 2008 e n. 393 del 2006), la regola della retroattività della *lex mitior* non è riconducibile alla sfera di tutela dell'art. 25, secondo comma, Cost., neanche limitatamente alla materia penale, che sancisce piuttosto il principio di irretroattività apparentemente antinomico. Osserva infatti la Corte che la garanzia della libera autodeterminazione individuale non è posta in discussione dall'applicazione di una norma penale, pur più gravosa di quelle entrate in vigore successivamente, che era comunque in vigore al momento del fatto e ciò

per l'ovvia ragione che, nel caso considerato, la *lex mitior* sopravviene alla commissione del fatto, al quale l'autore si era liberamente autodeterminato sulla base del pregresso (e per lui meno favorevole) panorama normativo» (sentenza n. 394 del 2006). Cionondimeno, la Corte afferma che «la regola dell'applicazione retroattiva della *lex mitior* in materia penale – sancita, a livello di legislazione ordinaria, dall'art. 2, secondo, terzo e quarto comma, del codice penale – non è sprovvista di fondamento costituzionale: fondamento che la costante giurisprudenza di questa Corte ravvisa anzitutto nel principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., «che impone, in linea di massima, di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della norma che ha disposto l'*abolitio criminis* o la modifica mitigatrice» (sentenza n. 394 del 2006). Ciò in quanto, in via generale, «non sarebbe ragionevole punire (o continuare a punire più gravemente) una persona per un fatto che, secondo la legge posteriore, chiunque altro può impunemente commettere (o per il quale è prevista una pena più lieve)» (sentenza n. 236 del 2011) (sentenza n. 63 del 2019).

Tuttavia, la riconduzione della retroattività della *lex mitior* in materia penale all'alveo dell'art. 3 Cost. anziché a quello dell'art. 25, secondo comma, Cost., segna anche il limite della garanzia costituzionale della quale la regola in parola costituisce espressione. Mentre, infatti, l'irretroattività *in peius* della legge penale costituisce un «valore assoluto e inderogabile», la regola della retroattività *in mitius* della legge penale medesima «è suscettibile di limitazioni e deroghe legittime sul piano costituzionale, ove sorrette da giustificazioni oggettivamente ragionevoli» (sentenza n. 236 del 2011).

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

Da qui la Corte è di recente arrivata a precisare che

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

Tale articolata motivazione, da ultimo confermata dalla sentenza n. 73 del 2026, resta ad oggi espressamente circoscritta alle sanzioni di natura penale e sostanzialmente penale (secondo i cosiddetti criteri *Engel*) e tuttavia appare difficile sostenere che le argomentazioni che si fondano sul principio di eguaglianza debbano necessariamente rimanere circoscritte in quell'ambito disciplinare. Resta tuttavia evidente che il tema dei limiti alla modulazione degli effetti della legge nel tempo è questione essenzialmente da valutare sotto il profilo del ragionevole esercizio del potere legislativo, cui si aggiunge la necessità di individuare, in bilanciamento, un interesse costituzionalmente protetto.

3.1. Dall'ultrattività delle leggi sanzionatorie tributarie al *favor rei*

A completamento dell'elencazione dei principi sanciti nel nostro ordinamento per la regolazione nel tempo degli effetti delle sanzioni penali si deve aggiun-

gere un ulteriore precetto stabilito al di fuori del codice penale del 1930, ma ad esso coevo e di specifico rilievo per la materia tributaria.

Si tratta dell'art. 20 della legge n. 4 del 7 gennaio 1929 che sancisce la regola dell'ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi, per cui tali disposizioni dovevano trovare applicazione ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore ancorché le disposizioni medesime fossero state abrogate o modificate al tempo della loro applicazione.

Una logica simile a quella, già esaminata, che presiede agli effetti temporali delle disposizioni eccezionali o temporanee, ma che trova giustificazione piuttosto che nell'argomento sistematico sopra accennato della singolarità della fattispecie, nella specificità della funzione cui tali sanzioni presiedono.

Per contestualizzare, va detto che siamo alla fine degli anni Venti; l'urgenza della riforma fiscale e la lotta all'evasione, che avevano costituito lo stato d'eccezione all'origine della richiesta dei pieni poteri (Mastroiacovo 2020, 141-76), continuavano ad essere rappresentati dalla dottrina come questioni impellenti e improrogabili, tanto che si auspicava un'efficace, sia pur lenta, «rieducazione tributaria»¹¹. L'allora ministro dell'economia Mosconi iniziava il suo mandato col varare importanti riforme, prima tra tutte appunto una legge generale¹² per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, che introduceva sanzioni penali e amministrative contro le evasioni e le frodi fiscali la cui entrata in vigore venne agganciata alle contemporanee riforme del codice Rocco.

La chiave di volta di questa legge generale era data non solo dal principio di ultrattività sancito all'art. 20, ma dal rafforzamento che esso riceveva in virtù del disposto dell'art. 1 della medesima legge. Tale previsione esordiva affermando la valenza generale delle disposizioni della legge e proseguiva con una clausola di rafforzamento del seguente tenore:

le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro primo del Codice penale, non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate.

¹¹ Così Curato (1929, 159-68): «l'individuo non deve concepire lo Stato come un nemico, il contribuente non deve considerare come completamente sciupate le somme che paga al fisco e d'altro canto lo Stato non deve considerare il cittadino come un nemico, il contribuente come un frodatore». A ben vedere, tale pacificazione doveva segnare l'esito naturale della trasposizione nell'ordinamento tributario dei principi dell'ordinamento corporativo, analogamente a quanto teorizzato per l'eliminazione della lotta di classe (tra gli scritti sui rapporti tra la riforma tributaria e il corporativismo precedenti al primo Convegno di studi corporativi tenutosi in Roma nel 1930, si segnalano Uckmar (1928, 664-70; 1929, 36-9); Griziotti (1929, 712-7).

¹² Jarach, nel suo scritto sulla codificazione inglese, la definirà «le preleggi penali finanziarie» portandole ad esempio di una valida codificazione di sistema (Jarach 1938, 154).

Ciò significava che il canone dell'ultrattività unitamente alla clausola di autorafforzamento attribuivano al legislatore il potere di punire con particolare severità determinate fattispecie derogando al principio della *lex mitior* al di là della natura eccezionale o temporanea delle leggi e al contempo di avere il pieno dominio degli effetti di ogni abrogazione o modificazione legislativa anche dal punto di vista finanziario ai fini dell'equilibrio di bilancio. Ed infatti ogni deroga al principio di ultrattività doveva essere disposta per legge così che l'effetto della retroattività della *lex mitior* divenisse applicazione di una specifica previsione normativa anche al fine di ottenere dal contribuente determinate condotte riparatrici sia per profili formali che sostanziali relativi all'attuazione dei tributi¹³. Ogni deroga, modifica e abrogazione era monitorabile quanto ai suoi effetti finanziari poiché il principio generale operante era quello dell'ultrattività, a sua volta blindato dal punto di vista formale dalla clausola di autorafforzamento.

In altri termini, il principio generale della cristallizzazione degli effetti nel tempo delle sanzioni ha nel tempo consentito al legislatore – all'occorrenza – di derogare a questo stesso principio attraverso misure eccezionali aprendo così la lunga stagione dei condoni relativi alle sanzioni avendo però piena contezza dei relativi effetti finanziari.

Certo, a seguito dell'entrata in vigore della Carta costituzionale, questa disciplina poneva più di un dubbio di costituzionalità (si rinvia per tutti agli scritti in Stella Richter et al. 1979).

Tuttavia, la Corte Costituzionale (sentenza n. 164 del 1974) chiamata a decidere se il citato art. 20 contrastasse o meno con il principio costituzionale d'eguaglianza, per il dubbio che la deroga apportata ai principi comuni in tema di successione di leggi penali creasse irrazionali disparità di trattamento tra i contravventori, ha ritenuto la questione priva di fondamento. Una sentenza stringata dalla motivazione perentoria che appare significativo riprodurre per esteso:

La norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione. Né esiste alcun ostacolo di carattere costituzionale, giacché l'art. 25 della Costituzione vieta la retroattività della legge penale, ma non concerne l'ultrattività che è disciplinata dall'art. 2 del codice penale.

I precedenti richiamati dettagliano l'interesse generale alla riscossione dei tributi, che considerano condizione di vita per la comunità: si tratta di un inte-

¹³ Numerosi nel tempo i casi di deroghe al principio di ultrattività delle leggi penali tributarie; spesso il legislatore ha efficacemente subordinato la possibilità di godere della retroattività della *lex mitior* alla regolarizzazione delle violazioni commesse per i periodi di imposta alle quali queste si riferivano (si veda ad esempio l'art. 7 del d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito con modificazioni nella legge 15 maggio 1991, n. 154).

resse protetto sullo stesso piano di ogni diritto individuale «tanto che si impone di soddisfarne le esigenze pure nel conflitto con l'interesse alla inviolabilità del domicilio, non meno fondamentale del diritto alla tutela giurisdizionale» (sentenza n. 91 del 1964). Siamo al cospetto di una visione decisamente autoritativa del rapporto fisco contribuente finalizzata a giustificare presidi ordinamentali straordinari e derogatori che assurgono essi stessi a principi, la cui modulazione è rimessa nella discrezionalità del legislatore che esercita il suo potere anche attraverso deroghe dello stesso principio che siano tuttavia ragionevoli al fine di perseguire la *ratio* alla quale tale apparato sanzionatorio risulta essere preordinato ovvero sia l'interesse generale alla riscossione dei tributi. Vi è dunque una stretta correlazione tra l'attuazione del tributo e la sanzionabilità delle violazioni e l'impostazione autoritativa del rapporto tributario per cui il concorso alle pubbliche spese è esso stesso espressione di un potere di soggezione.

Eppure, di recente, la Corte Costituzionale ha recuperato questi stessi precedenti per declinare il dovere tributario in modo differente e – sembrerebbe – riconciliato da quella contrapposizione di interessi che lo aveva contraddistinto almeno fino alla giurisprudenza costituzionale degli anni Novanta. Cosicché tale dovere viene ora ricondotto

al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., è «preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi» (sentenza n. 288 del 2019).

In quanto

un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti. Da questo punto di vista, la [...] grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire «di fatto» alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all'art. 3, secondo comma, Cost.: la funzione della riscossione, infatti, è essenziale «condizione di vita per la comunità», al punto da esprimere un interesse «protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale» (sentenza n. 45 del 1963).

Ecco che riprendendo quel percorso di «civilizzazione» della materia tributaria – cui si è fatto cenno all'inizio di questo scritto – ci troviamo in uno scenario piuttosto differente dal passato e le scelte compiute negli anni dal legislatore, anche in ambito sanzionatorio, riflettono questo cambiamento.

Mentre la legge delega n. 825 del 1971 aveva confermato il precedente impianto di microsistemi disciplinari per singoli tributi, in attuazione della legge delega n. 662 del 1996 il legislatore aveva introdotto una disciplina generale di principi (d.lgs. n. 472 del 1997) rispondente alle garanzie del diritto penale, compreso dunque il riferimento al principio della *lex mitior*; di lì a poco con l'art. 24 del d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507, l'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, venne abrogato, eliminando l'ultrattività per le leggi penali in materia finanziaria.

Da qui, il progressivo incremento delle sanzioni tributarie è andato di pari passo con la loro accresciuta valenza quale strumento di politica fiscale per agevolare l'operatività di diversi moduli consensuali e schemi procedimentali per l'attuazione del tributo. In generale, si può affermare oggi che la sanzione è divenuta strumento dell'acquisizione del tributo.

In questo contesto, nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie l'ispirazione ai principi penalistici fa sì che la successione delle leggi nel tempo sia regolata sullo schema dei principi prima ricordati: in primo luogo quello della irretroattività della legge, poi quello della retroattività della *lex mitior* e del *favor rei*. Manca invece il richiamo alla deroga nel caso di leggi eccezionali o temporanee e, proprio in esito al decreto attuativo di riforma n. 87 del 2024, viene aggiunto un comma 3 bis che non attiene immediatamente alla modulazione degli effetti nel tempo, ma non ne è del tutto estraneo, ai sensi del quale «la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività»¹⁴.

In mancanza ormai di una clausola di rafforzamento delle disposizioni di principio, l'abbandono del canone dell'ultrattività e il passaggio a quello della retroattività della *lex mitior* fanno sì che gli interventi mitigatori del legislatore producano di per sé effetti generali non arginabili. In altri termini se l'ultrattività aveva come effetto diretto quello di vincolare ogni sanzione al suo tempo, il principio della *lex mitior* rompe l'argine del tempo e inonda ogni fattispecie salvo che si sia formato un giudicato.

4. Argomenti contro le giustificazioni addotte dalla relazione illustrativa al decreto attuativo della riforma delle sanzioni

Appare allora indubbio che il legislatore del d.lgs. n. 87 del 2024 interviene in un momento storico in cui i principi generali che presiedono alla materia sanzionatoria tributaria trovano adeguata sintesi per quanto concerne l'ambito penale e sostanzialmente penale nell'art. 25 della Costituzione – in termini assoluti – per il principio di irretroattività della legge e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, della CGUE e della CEDU – in termini relativi, ma fortemente rafforzati nelle garanzie – per il principio della retroattività della *lex mitior*. Quanto all'ambito delle sanzioni amministrative non risultano, invece, coperture di rango costituzionale e tuttavia dalla stessa giurisprudenza costituzionale emerge con chiarezza che la retroattività *in mitius* costituisce un principio in determinati ambiti disciplinari, tra cui, appunto, quello delle sanzioni tributarie. Che la scelta del legislatore di adottare tale principio in determinati ambiti non consente di assumerli di per sé a *tertium comparationis* di altri ambiti in cui sono state effettuate scelte differenti. Ciò sembra rafforzare la valenza di principio all'interno del microsistema di riferimento che impone di conse-

¹⁴ Sulla proporzionalità si rinvia per tutti Giovannini (2024, 392 ss.); Salvati (2023); Cordeiro Guerra (2023, 527 ss.).

guenza, un maggiore rigore nella valutazione degli argomenti che la Corte Costituzionale espone a tutela del canone dell'eguaglianza e rispetto al quale esige in eventuale bilanciamento un interesse generale forte che si imponga anche al di là della mera non manifesta irragionevolezza.

Ecco allora che nell'individuazione dei possibili argomenti contro le giustificazioni addotte dalla relazione illustrativa al decreto attuativo della riforma delle sanzioni sembra opportuno muovere innanzitutto dalla constatazione che il legislatore delegato ha derogato al principio della retroattività della *lex mitior* disciplinato dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, confermandolo al tempo stesso come principio generale nell'ambito del medesimo contesto. Una conferma evidentemente reiterata all'art. 2 del testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali del 5 novembre 2024 n. 173 (efficace dal 1° gennaio 2027) quale corollario del principio di legalità e proporzionalità.

La relazione illustrativa ritiene si tratti di una scelta necessaria per la ragionevolezza stessa della riforma di sistema.

Ebbene, ogni deroga è rimessa alla discrezionalità del legislatore e a poco giova riepilogare (Corasaniti 2024, 1276) le precedenti modifiche di ampio respiro del regime sanzionatorio in occasione delle quali detto canone non è stato derogato. Certo appare invece poco ragionevole addurre una ragione sistematica quasi negli stessi termini che la dottrina penalistica utilizza per giustificare la deroga prevista all'art. 2 del codice penale per le leggi temporanee o eccezionali, individuando cioè ragioni per discriminare le fattispecie in termini differenziali di esclusività. In questo senso la relazione illustrativa cita una serie di precedenti¹⁵ relativi ad ipotesi di derogabilità del principio proprio in ragione di mancata omogeneità tra contesti fattuali o normativi.

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

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

¹⁵ È opportuno precisare che il riferimento alla Corte Costituzionale 22 luglio 2011 n. 32 (ordinanza) riteniamo sia da intendersi in realtà alla n. 326 (sentenza).

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

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

Se dunque è innegabile che il principio di retroattività *in mitius* è derogabile dal legislatore poiché la modulazione degli effetti nel tempo delle leggi resta – al di fuori della materia penale – una prerogativa imprescindibile dell'atteggiarsi del suo potere¹⁶, sarebbe certamente distonico rispetto alle ragioni al fondo della riforma fiscale e al progetto di rifondazione del rapporto fisco contribuente improntato non più sul potere di soggezione ma sul dovere di contribuzione, una deroga che risulti sostanzialmente 'autoritaria'.

Resta allora da verificare se l'argomento dell'interesse di bilancio opposto in bilanciamento dalla relazione illustrativa sia effettivamente sufficiente a fon-

¹⁶ Significativo, ad esempio, che secondo la Corte Costituzionale, quando essa si pronuncia con una sentenza di inammissibilità di sistema con monito al legislatore per la riforma della disciplina oggetto di censura, il legislatore stesso – qualora intervenga – non è perciò stesso tenuto a introdurre modifiche con efficacia retroattiva a far tempo dalla sentenza poiché anche la disciplina dell'efficacia temporale rientra nella sua piena discrezionalità (fermo restando che la disciplina dell'efficacia potrà essere oggetto di autonoma questione di legittimità costituzionale sottoposta al vaglio della Corte). In questi termini si è espressa la sentenza n. 46 del 2025 precisando che «La richiamata sentenza n. 120 del 2021 di questa Corte, infatti, appartiene al *genus* delle pronunce qualificate dalla dottrina di "inammissibilità di sistema", in quanto, pur riscontrando una dubbia compatibilità con i parametri costituzionali evocati, non si risolvono con una dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma rimettono, in prima battuta, alla discrezionalità del legislatore (così, fra le altre, sentenze n. 130 e n. 71 del 2023 e n. 22 del 2022) il *quomodo* del necessario intervento – che può realizzarsi secondo un ventaglio di soluzioni plausibili – finalizzato a rimuovere il riscontrato *vulnus*. Da questo presupposto deriva che, nel caso di specie, per dare seguito allo specifico invito formulato *pro futuro* dalla stessa sentenza, il legislatore non era tenuto a intervenire in modo retroattivo, come invece ritiene il giudice rimettente, dal momento che anche la disciplina dell'efficacia temporale rientrava nella sua discrezionalità».

dare questa discrezionale limitazione temporale della riforma delle sanzioni amministrative.

Avendo a riferimento lo schema argomentativo della citata sentenza n. 193 del 2016 la relazione afferma che nella specie

la scelta del legislatore corrisponde a un interesse pubblico costituzionalmente protetto e suscettibile di bilanciamento e prevalenza rispetto a quello del singolo a vedersi retroattivamente applicata una sanzione inferiore.

Viene precisato che le sanzioni irrogate o da irrogare a fronte di violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma sono contabilizzate nel bilancio dello Stato come risultati della lotta all'evasione e che dunque l'applicazione retroattiva della *lex mitior* genererebbe gravi perdite in relazione a somme già contabilizzate al bilancio dello Stato. Da qui si conclude che l'unica possibilità per ovviare alla sopravvenienza passiva sarebbe quella di «drenare risorse dalla fiscalità generale, così da addebitare alla generalità dei contribuenti il costo di violazioni consumate all'interno di un sistema ordinamentale» diverso.

A rileggere questi passaggi viene spontaneo chiedersi se in effetti ciò che viene lamentato come possibile *vulnus* alla generalità dei contribuenti sia in effetti esattamente ciò che accade ordinariamente per effetto del funzionamento del sistema tributario che è strutturalmente a carico della generalità dei contribuenti e per tale ragione risente di ogni scelta compiuta dal legislatore.

L'effetto asistematico lamentato dalla relazione illustrativa è certamente il medesimo prodotto da scelte legislative a fattispecie esclusive, già sopra ricordate, quali ad esempio ravvedimenti operosi speciali, stralci automatizzati, rottamazioni dei ruoli. Si tratta comunque di misure che riducono le entrate al bilancio dello Stato: talvolta in termini di imposte e sempre in termini di sanzioni già contabilizzate per violazioni già commesse e pretese già notificate.

È di questi giorni la notizia che si è in procinto di varare una norma di legge per cancellare dal bilancio dello Stato – con evidenti sopravvenienze passive – 408,47 miliardi di euro di tributi non riscossi perché probabilmente non più esigibili: a nulla sono valse leggi speciali sulla riscossione e proroghe di stralci e di rottamazioni, anch'essi gravanti sul bilancio dello Stato quantomeno relativamente all'ammontare delle sanzioni. Viene allora il dubbio che una ragione per la quale l'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024 ha derogato al principio della *lex mitior* è perché al contempo si è provveduto a prorogare la rottamazione dei ruoli, introdurre il ravvedimento operoso speciale per gli Isa, consentire l'accesso retroattivo al nuovo istituto dell'autotutela parziale, eccetera e che dunque una giustificazione della deroga fondata sull'art. 81 Cost. appare tutt'altro che dirimente¹⁷.

¹⁷ Né si fa onore alla Corte Costituzionale citando stralci di sentenze – prima tra tutte la n. 10 del 2015 – che avevano a riguardo tutt'altro contesto giuridico, posto che l'argomento dell'art. 81 è stato introdotto autonomamente dalla Corte stessa (non già dal legislatore) per motivare le ragioni della limitazione degli effetti nel tempo di un effetto altrimenti irragionevole perché avrebbe comportato un rimborso d'imposta a soggetti per i quali non era effettivamente dimostrabile la mancata previa traslazione del tributo su altri soggetti.

Del resto, anche di recente la stessa Corte Costituzionale nella sentenza n. 111 del 2024 ha affermato chiaramente che

il «necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente» (sentenza n. 73 del 1996), cui, soprattutto in passato, si è fatto spesso riferimento, non può sistematicamente risolversi a favore delle prime, perché anche nella materia tributaria e persino quando, in momenti particolari, siano implicate straordinarie e preminenti esigenze della collettività, questa Corte è chiamata comunque ad assicurare, nella valutazione del bilanciamento operato dal legislatore, quanto meno il rispetto di una soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale.

E ciò va sistematizzato con quanto precisato dalla stessa Corte Costituzionale, in termini generali, nella sentenza n. 121 del 2025 ovvero sia che «il principio dell'obbligo della copertura finanziaria delle spese espresso nell'art. 81 Cost., [...] impone un preciso vincolo non al giudice, ma al legislatore e opera per ogni legge, inclusa la legge di bilancio, traducendosi nell'obbligo di predisporre, all'atto dell'approvazione delle norme, anche i mezzi per fronteggiare gli oneri che ne derivano». Pertanto, se è vero che le entrate reperite mediante i tributi concorrono (per il tramite delle decisioni sulla spesa pubblica) al finanziamento dei diritti (e che dunque è doveroso che lo Stato vigili anche su un'attuazione corretta ed efficace anche presidiata dalle sanzioni) ciò non limita di per sé la discrezionalità del legislatore, ma semmai impone allo stesso di intervenire con misure compensative adeguate.

Se fosse davvero possibile verificare l'incidenza diretta sulle singole voci, proprio la natura delle prestazioni e dei diritti menzionati in via esemplificativa dalla Cassazione osterebbe alla possibilità che gli stessi siano valutati in bilanciamento con altri, quanto meno relativamente al

nucleo minimo del diritto [che] è un limite derivante dalla Costituzione e va garantito [...], anche nei confronti della legge statale, a prescindere da considerazioni di ordine finanziario: [è] la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione (sentenza n. 275 del 2016 [...]) (Corte cost. n. 192 del 2024).

In questa prospettiva, infatti, tali diritti non potrebbero essere pregiudicati in modo assoluto e non potrebbero essere intaccati neanche da un'eventuale riforma retroattiva delle sanzioni.

A ciò si aggiunga che se il principio della retroattività della *lex mitior*, così come ricondotto all'art. 49 CDFUE e agli artt. 6 e 7 CEDU, costituisce oggi un principio generale del diritto dell'Unione derivante dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ed è, pertanto, parte del diritto primario dell'Unione tutelato al pari delle libertà fondamentali incompressibili, non sembra che a tale cospetto si possa validamente opporre come controlimite la circostanza che

l'applicazione in mitius possa determinare effetti finanziari incidenti sull'equilibrio di bilancio di uno Stato da cui possano derivare l'istituzione di nuovi tributi o l'aggravio di tributi esistenti reperibili presso la fiscalità generale (CGUE, 12 maggio 2019, causa C-235/17, Commissione c. Ungheria, par. 121); in questo caso, infatti, sarebbe lo stesso principio della *lex mitior* a mostrarsi resistente in senso assoluto al bilanciamento.

Appare allora significativo segnalare che, da ultimo, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 73 del 2026 ha stabilito che una norma sanzionatoria (nel presupposto interpretativo del rimettente della natura punitiva della sanzione amministrativa, nella specie l'art. 1, comma 1097, della legge n. 205 del 2017), non prevedendo l'applicazione retroattiva della più favorevole disciplina dettata (in tema di violazione dell'obbligo del certificato di agibilità per i lavoratori dello spettacolo) viola gli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 7 CEDU e all'art. 49, paragrafo 1, CDFUE. La sentenza ha chiarito, in via preliminare, che, in tema di sanzioni amministrative di carattere punitivo-afflittivo, il giudice comune non può applicare direttamente la legge sopravvenuta più favorevole in assenza di una disciplina transitoria, ma è tenuto a sollevare questione di legittimità costituzionale, la quale, attraverso un sindacato accentrato, deve verificare se la mancata previsione della retroattività della *lex mitior* sia compatibile con i parametri costituzionali.

Quanto al merito, si conclude che, una volta dimostrata la predetta natura punitiva, secondo i cd. criteri Engel, il principio della *lex mitior* non può essere bilanciato con altri principi dell'ordinamento neanche quelli incidenti sui profili di rilevanza economica.

Tuttavia la stessa sentenza al punto 14.2.3. precisa che «[n]el caso in esame, inoltre, non si è al cospetto di una "revisione dell'intero sistema sanzionatorio» di un ampio settore dell'ordinamento" (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 19 gennaio 2025, n. 1274), né di una sanzione che, per il suo vasto ambito applicativo, possa avere un'ingente incidenza sugli interessi finanziari dello Stato, ove venisse meno per il passato».

Tali precisazioni effettivamente sembrano circoscrivere l'ampiezza delle affermazioni di principio sul *favor rei* contenute nella sentenza n. 73 del 2026 nell'evenienza di future possibili rimessioni di questioni di legittimità costituzionale con le caratteristiche appena citate e che ben sembrerebbero attagliarsi proprio all'art. 5 del d.lgs. n. 87 d.lgs. n. 87 del 2024.

Resta il dato innegabile che la modulazione degli effetti nel tempo delle norme è da sempre prerogativa del potere legislativo che ben potrà valutare anche la cosiddetta questione morale attraverso la retroattività della *lex mitior*. Tuttavia, l'evoluzione del sistema giuridico e il consolidarsi della giurisprudenza delle alte corti nazionali e internazionali ha corroborato il perimetro dei principi attraverso i quali vagliare la legittimità delle scelte del legislatore.

Tale perimetro è anche in questi giorni ripercorso in tutta la sua estensione nelle numerose questioni pendenti in cui si cerca la strada per un 'giudice a Berlino'. Una strada che, dopo quanto incidentalmente precisato dalla citata sentenza n. 73 del 2026 e dall'articolata sentenza di Cassazione n. 1274 del 2025 (che

ha respinto la richiesta del pubblico ministero per la rimessione dello scrutinio dell'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024 alla Corte Costituzionale), potrebbe anche deviare verso Strasburgo davanti alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo per la difesa dei diritti fondamentali dei contribuenti.

Nell'attesa, occorre segnalare che la sentenza n. 2888 del 2026 della CGT di primo grado di Roma ha disapplicato l'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, in quanto derogatorio del principio del *favor rei* e lesivo dell'art. 49, par. 1, della Carta di Nizza (così come interpretato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea). Per l'effetto, l'ufficio dell'agenzia delle entrate ha proceduto al ricalcolo di quanto dovuto sulla base delle sanzioni, appunto più favorevoli, introdotte dal d.lgs. n. 87 del 2024.

La CGT di Roma ha deciso in tal senso nel presupposto che il principio del *favor rei*, come sancito nella Carta di Nizza e come interpretato dalla giurisprudenza della CGUE, è applicabile anche alle sanzioni amministrative tributarie afflittive e di natura sostanzialmente penale. In sostanza la CGT, ritenendo di non poter procedere a un'interpretazione della norma nazionale in modo conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, non ha ritenuto di sollevare la questione di legittimità costituzionale, considerando prioritario il principio del *primato* che impone al giudice nazionale incaricato di applicare la norma, nell'ambito della propria competenza, di disapplicare qualsiasi norma del diritto nazionale contraria alle disposizioni del diritto dell'Unione che hanno effetto diretto.

Certo si tratta di una decisione con efficacia solo nel caso concreto, priva di quella valenza *erga omnes* tipica di una pronuncia di accoglimento della Corte Costituzionale o di un'altra alta Corte.

Riferimenti bibliografici

- Basilavecchia, Massimo. 2024. "Testi Unici della riforma fiscale vs Codice tributario: qualche considerazione va fatta." *Quotidiano Ipsos*.
- Batistoni Ferrara, Franco. 1999. "Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, *favor rei*, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)." *Fisco*: 11355.
- Batistoni Ferrara, Franco. 2011. "Commento all'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997." In *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II – Accertamento e sanzioni*, a cura di Gaspare Falsitta, Augusto Fantozzi, Giovanni Marongiu, e Francesco Moschetti, 734. Padova: Cedam.
- Corasaniti, Giuseppe. 2024. "Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della *lex mitior* nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario." *Diritto e pratica tributaria*: 1270 ss.
- Cordeiro Guerra, Roberto. 1996. *Illecito tributario e sanzioni amministrative*. Milano: Giuffrè.
- Cordeiro Guerra, Roberto. 2023. "Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità." *Rivista trimestrale di diritto tributario*: 527 ss. https://www.rivistatrimetrale.dirittotributario.it/Article/Archive/index_html?ida=493&idn=46&idi=-1&idu=-1 (2026-05-09).
- Curato, Giuseppe. 1929. "Il contribuente ed il fisco." *Prolusione al Corso libero di scienza delle finanze nella Regia Università di Napoli*, retro, 159-68.

- Del Federico, Lorenzo. 1993. *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano: Giuffrè.
- Del Federico, Lorenzo. 2016. "Il principio di legalità." In *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di Alessandro Giovannini, Alberto Di Martino, e Enrico Marzaduri, 1421 ss. Milano: Giuffrè.
- Fedele, Andrea. 2024. "Testi unici e codificazione nella legge delega." In *L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di Maurizio Logozzo, 77 ss. Pisa: ETS.
- Gabba, Carlo Francesco. 1884. *Teoria della retroattività delle leggi*, vol. I-II. Torino: Giappichelli.
- Gallo, Marcello. 1999. *Appunti di diritto penale, vol. I, La legge penale*. Torino: Giappichelli.
- Giovanardi, Andrea. 2024. "Testi unici e codice tributario, una strada da percorrere con convinta determinazione." *Quotidiano Ipsos*.
- Giovannini, Alessandro. 1997. "Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria." *Diritto e pratica tributaria*: 1196.
- Giovannini, Alessandro. 2024. "I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale." *Rivista di diritto tributario* I, 392 ss.
- Griziotti, Benvenuto. 1929. "La trasformazione delle finanze pubbliche nello Stato Corporativo fascista." *Il diritto del lavoro* I, 712-7.
- Jarach, Dino. 1938. "Il progetto di codificazione dell'imposta sul reddito in Inghilterra." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I, 154.
- Mastroiacovo, Valeria. 2005. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Mastroiacovo, Valeria. 2020. "Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema." In *La costruzione della "legalità" fascista negli anni Trenta*, a cura di Italo Birocchi, Giovanni Chiodi, e Mauro Grondona, 141-176. RomaTrE-Press.
- Mastroiacovo, Valeria. 2023. "Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra Fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria." *Rassegna Tributaria*: 479 ss.
- Mastroiacovo, Valeria. 2024. "Testi unici, codice tributario e technological management: prospettive di un sistema strutturalmente intricato." *Rassegna Tributaria*: 535.
- Mastroiacovo, Valeria. 2025. "Il cambio di passo nella riscossione va oltre gli interventi emergenziali." *Ifocus del sole 24 ore*: 6.
- Ronco, Stefano Maria. 2017. "Lex mitior e sanzioni amministrative tributarie." *Rassegna tributaria*: 148 ss.
- Salvati, Adriana. 2023. "Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni", *Rivista di diritto tributario*. <https://www.rivistadirittributario.it/2023/03/21/lineamenti-definitori-del-principio-di-proporzionalita-delle-sanzioni/> (2026-05-09).
- Seeger, Hermann. 1852. *Über die rückwirkende Kraft neuer Strafgesetze*. Tubinga: Verlag der H. Laupp.
- Stella Richter Mario, Pietro Nuvolone, Enrico Capaccioli, e Giovanni Marongiu. 1979. *Le sanzioni in materia tributaria*. Milano: Giuffrè.
- Uckmar, Antonio. 1928. "Verso una revisione corporativa della pubblica finanza." *Il diritto del lavoro* I: 664- 70.
- Uckmar, Antonio. 1929. "Riforme tributarie e Stato corporativo." *Diritto e pratica tributaria* I: 36-9.