

Sentenza n. 2288/2026

Depositata il 16/02/2026



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 33, riunita in udienza il 04/02/2026 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

PAPA ROBERTA PIA RITA, Presidente e Relatore

BOCCALONE NICOLA, Giudice

LETTIERI NICOLA, Giudice

in data 04/02/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3707/2025 depositato il 05/02/2025

proposto da

Ricorrente_1 - CF_Ricorrente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3 - Via Marcello Boglione 63 00100 Roma RM

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TK7013402223 IRPEF-ALTRO 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 1256/2026 depositato il 04/02/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente come da conclusioni rassegnate in atti

Resistente come da conclusioni rassegnate in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorrente impugnava l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate D.P. III, anno 2018 per Irpef e IVA per un importo complessivo di Euro 64.710,09 per contestarne la fondatezza.

Premetteva che l'ufficio prima dell'emissione dell'atto impugnato aveva chiesto alla parte l'esibizione della documentazione utile al fine di verificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali con riferimenti alle imposte dirette e l'IVA per l'anno 2018.

La parte aveva esibito il registro IVA delle vendite, il prospetto di raccordo fra incassi e fatture emesse, le fatture emesse e la certificazione unica. L'Ufficio pur avendo evidenziato la correttezza nella dichiarazione dei redditi dei compensi percepiti dal contribuente pari a Euro 156.783, tuttavia a fronte dell'incompleta esibizione di documentazione riguardante i costi dichiarati per Euro 63.484,00 aveva ripreso a tassazione costi ritenuti indeducibili, per un importo complessivo di Euro 45.712,00. Riprendendo a tassazione anche Euro 9.908 a titolo di IVA non detraibile, in ragione della mancata produzione delle relative fatture recanti l'addebito dell'IVA.

Il ricorrente nell'ambito della premessa evidenziava come prima di presentare il ricorso in via prudenziale, aveva versato l'importo richiesto dall'Ufficio a titolo di definizione delle sanzioni amministrative pari ad un terzo dell'ammontare delle sanzioni irrogate.

Entrando nel merito contestava la parziale illegittimità dell'atto impugnato, con riferimento alle sanzioni applicate, invocando l'applicazione dell'istituto dello *ius superveniens* con rimodulazione delle sanzioni sulla base DI 87/2024 che aveva ridotto sensibilmente le sanzioni tributarie amministrative di cui all'art 2, 3 e 4, sostenendo che il dettato dell'art. 5 che aveva previsto l'applicabilità della norma solo per le violazioni commesse dopo 1.9.2024 si poneva in contrasto con il principio, di matrice penalistica del favor rei o della *lex mitior*. Tale principio in ambito tributario era stato recepito dal comma 3 dell'art. 3, D.Lgs. n. 472/97, secondo cui 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. Il dettato di tale articolo non poteva essere oggetto di deroga da parte delle norme successive per mancata previsione di tale circostanza nel co.3 ed anche perché la deroga non era prevista nella legge delega. Sosteneva quindi la violazione dell'art 25 cost e art 3 della cost oltre che la violazione dell'art. 7 della CEDU e dell'Art. 49 della CDFUE.

Concludeva chiedendo che le sanzioni applicate fossero rimodulate, in conformità al principio del favor rei di cui all'art. 3, co. 3 del d.lgs. n. 472/1997, con la nuova sanzione del 70% della maggiore imposta accertata in luogo di quella del 90% applicata sulla base della normativa previgente. Chiedeva anche che la Corte, qualora lo avesse ritenuto opportuno, sollevasse la questione di legittimità costituzionale dell'art 5 dinanzi alla Corte Costituzionale per tutte le violazioni evidenziate. Precisando che la Corte, comunque, avrebbe potuto disapplicare l'art. 5 del d.lgs. n. 87/2024, per contrasto con l'art. 49, par. 1 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea in base alla quale "nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima".

Si costituiva l'ufficio il quale dopo avere ripercorso i fatti che avevo portato all'emissione dell'atto sosteneva che la parte dopo aver chiesto il pagamento rateale dell'accertamento, ma prima del pagamento della prima rata aveva proposto l'odierno ricorso. L'ufficio nel merito del ricorso evidenziava come lo stesso riguardava solo le sanzioni e pertanto, si doveva considerare incontestato il recupero così come da accertamento. In merito alla richiesta dell'applicazione retroattiva delle sanzioni l'ufficio richiamando giurisprudenza di vertice della Suprema Corte ne contestava la fondatezza. Concludeva per il rigetto del ricorso. In un secondo tempo l'ufficio depositava accordo conciliativo stragiudiziale in ordine solo alle imposte portate dall'atto impugnato e su tale aspetto chiedeva che fosse dichiarata parzialmente cessata la materia del contendere, confermando la richiesta di rigetto del ricorso per quando riguardava il capo dell'impugnazione delle sanzioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorrente ha invocato l'applicazione del principio del favor rei per le sanzioni irrogate ex art. 3 del d.lgs.

n. 472 del 1997, chiedendo, sulla base dello *ius superveniens*, che fossero applicate le minori sanzioni introdotte con d.lgs. n.87 del 2024.

L'ufficio, dal canto suo, ha ritenuto non applicabile la nuova disposizione normativa in conformità a quanto disposto dall'art 5 cit Dlvo che ha individuato l'applicabilità della norma solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Le parti prima della pubblica udienza hanno raggiunto un accordo per quanto riguarda il pagamento delle imposte ma non sull'impugnazione delle sanzioni portate dall'accertamento.

Il collegio, preso atto della parziale cessazione della materia del contendere riguardante le imposte portate dall'atto impugnato, circoscrive la propria decisione riguardo alla valutazione della fondatezza del ricorso circa l'applicabilità dello *ius superveniens* alle sanzioni irrogate nell'atto impugnato, delle disposizioni di cui al d.lgs. n.87 del 2024.

Giova ricordare, come il legislatore nella legge delega 111/23 ha riconosciuto la necessità di riformare il regime sanzionatorio interno con la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, migliorando la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati Europei, nel tentativo di rendere il sistema sanzionatorio interno più coerente con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in particolare con quelli di predeterminazione e proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità della condotta. Nel corso degli anni, infatti, la Corte di giustizia Europea ha sempre ritenuto che le sanzioni non debbano eccedere quanto necessario per il raggiungimento del loro scopo, tenendo conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa (sent. Grupa Warzywna Sp. C-935/19 e NE C-205/20).

In attuazione della legge delega, quindi, il legislatore ha introdotto il principio di proporzionalità nel d.lvo 546/97 con il co 3 bis dell'art 3, il quale afferma che *"la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività"* mentre il co 3 è rimasto invariato prevedendo che *"Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento d'irrogazione sia divenuto definitivo"*. L'introduzione del co 3 bis ha portato a una generale riduzione dell'entità delle sanzioni comminate per gli illeciti con la modifica di alcuni articoli del d.lgs. n. 471/1997 e di altre leggi speciali.

Il legislatore però con l'art. 5 ha introdotto l'irretroattività del nuovo regime sanzionatorio, con applicazione dello stesso solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 e, non anche a quelle già accertate, a differenza di quanto accaduto con la precedente riforma delle sanzioni amministrative di cui al d.lgs. n. 158/2015, nella quale, la nuova normativa è stata riconosciuta applicabile retroattivamente anche agli illeciti commessi in precedenza.

Il collegio non ignora che la Suprema Corte con la sentenza n. 1274/2025 ha ritenuto legittimità la deroga prevista dall'art 5 Dlvo 87/2024, ma va evidenziato come nella successiva sentenza n. 2950/2025, la stessa ha affermato che *".... Lo ius superveniens risulta vigente in relazione a tutti i giudizi ancora in corso (cfr. Cass. sez. V, 30.3.2021, n. 8716) ed è compito innanzitutto del giudice del merito pronunciarsi sul se debba applicarsi al contribuente una disciplina sanzionatoria più favorevole...."*.

La Corte, ritiene che il dettato normativo dell'art 5 citato, non è aderente al contesto normativo e giurisprudenziale vigente in Europa, a cui la legge delega si ispira, sia in relazione al criterio di proporzionalità della sanzione (sent. NE C-205/20,) sia a quello dell'applicabilità retroattiva delle norme più favorevoli ex art 49 paraf 1 della Carta di Nizza e artt. 6 e 7 Cedu.

In merito all'art 49 paragrafo 1 della Carta di Nizza, appare utile richiamare la sentenza della Corte di Giustizia Europea, causa Baji Trans (C-544/23), in cui viene riconosciuta l'applicabilità del principio di retroattività della legge penale più mite, anche alle sanzioni amministrative di natura penale.

La Corte Europea, in detta sentenza afferma in via preliminare come *"Secondo la costante giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'articolo 50 della Carta e trasposta all'articolo 49, paragrafo 3, di quest'ultima, tre criteri (i «criteri Engel») sono rilevanti ai fini della valutazione della natura penale di una sanzione: la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; la natura dell'illecito e il grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere..."*.

Giungendo successivamente ad affermare il seguente principio di diritto *"....L'articolo 49, paragrafo 1, ultima frase, della Carta dei diritti fondamentali deve essere interpretato nel senso che esso può applicarsi a una sanzione amministrativa, di natura penale, inflitta sulla base di una norma che, successivamente all'adozione di tale sanzione, è stata modificata in modo più favorevole alla persona sanzionata, purché tale modifica*

rifletta un mutamento di posizione sulla qualificazione penale dei fatti commessi da tale persona o sulla pena da applicare”.

Quanto all'applicabilità da parte del giudice nazionale dell'art 49 par 1 della Carta, la Corte al punto 113 della sentenza Baji trans ricorda come “... secondo una giurisprudenza costante della Corte, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (sentenza del 21 novembre 2024, Ekostroy C-61/23, (punto 41)” Chiarendo che “ Il principio di proporzionalità fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione che devono essere rispettati da una normativa nazionale che rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione o che costituisca attuazione del medesimo, anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili (sentenza del 21 novembre 2024, Ekostroy (C-61/23, punto 42)”. Soggiungendo, al punto 114 della stessa che “ ... il principio di retroattività della legge penale più mite è legato al principio di necessità e proporzionalità delle pene, sancito a sua volta dall'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, e occorre conferirgli un'ampia portata, cosicché lo si possa applicare in modo immediato agli autori di illeciti anteriori all'entrata in vigore della nuova legge e che non hanno dato luogo a decisioni divenute irrevocabili.....” e concludendo che “un giudice, investito di un ricorsoproposto avverso una sanzione amministrativa pecuniaria, di natura penale e rientrante nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, in linea di principio, è tenuto ad applicare una normativa nazionale più favorevole alla persona condannata, che è entrata in vigore dopo la pronuncia di tale decisione giurisdizionale, a prescindere dal fatto che quest'ultima sia considerata definitiva nel diritto nazionale.... Ciò deve indurre detto giudice a disapplicare o a interpretare in armonia con il diritto dell'Unione le disposizioni del suo diritto nazionale che possano impedirgli di svolgere i suoi compiti in conformità con il principio di retroattività della legge penale più mite (punto 118)”

La Corte di Giustizia Europea, quindi, nella sentenza richiamata ha riconosciuto che l'art 49 della Carta contiene le stesse garanzie previste all'articolo 7 della CEDU, di cui occorre tener conto perché soglia di protezione minima, rilevando come i requisiti ai quali l'articolo 49 paragrafo 1 della Carta subordina un'eventuale applicazione del principio di retroattività della legge penale più favorevole, garantiscono, un livello di tutela di tale principio che non incide su quello garantito all'articolo 7 della CEDU, come interpretato dalla Corte CEDU. Affermando che qualora non sia possibile procedere a un'interpretazione della norma nazionale in modo conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, il principio del primato di quest'ultimo esige che il giudice nazionale incaricato di applicare la norma, nell'ambito della propria competenza, disapplichi qualsiasi norma del diritto nazionale contraria alle disposizioni del diritto dell'Unione che ha effetto diretto.

La stessa Corte Costituzionale già nella sentenza n. 63/2019, sulla base dei criteri della giurisprudenza unionale, ha riconosciuto che l'estensione del principio di retroattività della lex mitior in materia di sanzioni amministrative aventi natura e funzione punitiva è conforme alla logica sottesa alla giurisprudenza costituzionale sviluppatasi, sulla base dell'art. 3 Cost., in ordine alle sanzioni propriamente penali. Sostenendo che quando la sanzione amministrativa ha natura punitiva, non vi è ragione per continuare ad applicarla in una misura considerata eccessiva e per ciò stesso sproporzionata rispetto al mutato apprezzamento della gravità dell'illecito da parte dell'ordinamento.

Quando alla possibile violazione dell'art 81 Cost., va richiamato il recente principio espresso dalla Corte Costituzionale nella sent. 121/2025 secondo il quale “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”.

Alla luce di quanto esposto in precedenza si ritiene, quindi, che i principi enucleati dalle sentenze Baji Trans e Engels e della Corte Costituzionale, siano applicabili alle sanzioni tributarie poiché esse 1) sono applicate a seguito d'illecita condotta di natura amministrativa-tributaria 2) hanno natura punitiva e deterrente. 3) per quando riguarda la loro gravità intesa come severità del sacrificio imposto è sufficiente richiamare la relazione di accompagnamento alla legge delega in cui è dato atto che “le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungano livelli intollerabili, che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi, conducendo a una pretesa complessiva di fatto abnorme”. Per questi motivi l'art 5 del dlvo 87/24 che ha introdotto

l'irretroattiva delle nuove sanzioni, va disapplicato per contrasto con l'art 49 par 1 della Carta di Nizza, così come interpretato dalla Corte di Giustizia.

Il ricorso va accolto, l'ufficio dovrà ricalcolare le sanzioni sulla base di quelle più favorevoli introdotte dal D. lvo 87/24. Spese compensate stante la particolarità e la complessità del caso.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate. Così deciso in Roma il 4.2.2026 Il Presidente relatore D.ssa
Roberta Pia Rita Papa