Il principio di retroattività della *lex mitior*

a cura di
Laura Castaldi, Francesco Zini



FIRENZE UNIVERSITY PRESS
USiena PRESS

QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE E INTERNAZIONALI
ISSN 3035-5850 (PRINT) | ISSN 3035-5664 (ONLINE)

QUADERNI DEL DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE E INTERNAZIONALI

Editor-in-Chief

Giovanni Minnucci, University of Siena, Italy

Scientific Board

Simone Borghesi, University of Siena, Italy
Roberto Borrello, University of Siena, Italy
Paolo Carta, University of Trento, Italy
Laura Castaldi, University of Siena, Italy
Enzo Cheli, Accademia dei Lincei, Italy
Fabrizio Coricelli, University of Siena, Italy
Maurizio Degl'Innocenti, Fondazione Studi storici "F. Turati", Italy
Massimo Di Matteo, University of Siena, Italy
Silvia Ferrini, University of Siena, Italy
Fabio Francario, University of Siena, Italy
Patrizia Gabrielli, University of Siena, Italy
Lorenzo Gaeta, University of Siena, Italy
Massimiliano Guderzo, University of Siena, Italy
Federico Lenzerini, University of Siena, Italy
Stefano Maggi, University of Siena, Italy
Michela Manetti, University of Siena, Italy
Gerardo Nicolosi, University of Siena, Italy
Leopoldo Nuti, Roma Tre University, Italy
Giovanni Orlandini, University of Siena, Italy
Maria Alessandra Sandulli, Roma Tre University, Italy
Gianni Silei, University of Siena, Italy
Ugo Villani, University of Bari Aldo Moro, Italy
Alessandra Viviani, University of Siena, Italy

Il principio di retroattività della *lex mitior*

a cura di
Laura Castaldi
Francesco Zini

FIRENZE UNIVERSITY PRESS | USIENA PRESS
2026

Il principio di retroattività della *lex mitior* / a cura di Laura Castaldi, Francesco Zini. – Firenze : Firenze University Press ; Siena : USiena PRESS, 2026.
(Quaderni del Dipartimento di Scienze politiche e internazionali ; 3)

https://books.fupress.com/isbn/9791221510430

ISSN 3035-5850 (print)
ISSN 3035-5664 (online)
ISBN 979-12-215-1042-3 (Print)
ISBN 979-12-215-1043-0 (PDF)
ISBN 979-12-215-1044-7 (ePUB)
ISBN 979-12-215-1014-0 (XML)
DOI 10.36253/979-12-215-1043-0

Graphic design: Alberto Pizarro Fernández, Lettera Meccanica SRLs
Front cover image: Nicola Pisano, *Allegoria della Grammatica (1265-1268)*, Siena, Pulpito del Duomo, (part. delle Arti liberali). © Opera della Metropolitana (Aut. N. 302/2024).

La pubblicazione è stata possibile grazie al contributo specifico dell'Università di Siena per il supporto all'Open Access e a fondi del Dipartimento di Scienze politiche e internazionali.

Peer Review Policy
Peer-review is the cornerstone of the scientific evaluation of a book. All FUP - USiena PRESS's publications undergo a peer-review process by external experts under the responsibility of the Editorial Board and the Scientific Boards of each series (DOI 10.36253/fup_best_practice.3).

Referee List
In order to strengthen the network of researchers supporting FUP - USiena PRESS's evaluation process, and to recognise the valuable contribution of referees, a Referee List is published and constantly updated on FUP - USiena PRESS's website (DOI 10.36253/fup_referee_list).

USiena PRESS Editorial Board
Roberta Mucciarelli (President), Guido Badalamenti, Federico Barnabè, Paola Bernardini, Massimiliano Guderzo, Federico Rossi, Simona Saponara, Marta Bellucci (Managing Editor).

Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

The online digital edition is published in Open Access on www.fupress.com.

Content license: except where otherwise noted, the present work is released under Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International (CC BY-SA 4.0: https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/legalcode). This license allows you to share any part of the work by any means and format, modify it for any purpose, including commercial, as long as appropriate credit is given to the author, any changes made to the work are indicated, derivative works are licensed under the same license and a URL link is provided to the license.

Metadata license: all the metadata are released under the Public Domain Dedication license (CC0 1.0 Universal: https://creativecommons.org/publicdomain/zero/1.0/legalcode).

© 2026 Author(s)

Published by Firenze University Press and USiena PRESS

Powered by Firenze University Press
Università degli Studi di Firenze
via Cittadella, 7, 50144 Firenze, Italy
www.fupress.com

This book is printed on acid-free paper
Printed in Italy

Sommario

Introduzione 7
Gianluigi Bizioli

Al fondamento della *lex mitior* tra *favor,* premialità e filosofia della responsabilità sanzionatoria 11
Francesco Zini

L'irretroattività ben temperata. E di un Costituente dimenticato. In ricordo di Francesco Maria Dominedò (1903-1964) 27
Paolo Cappellini

Diritti umani degli imputati, princìpi di legalità e irretroattività della legge penale ed eccezioni a tali princìpi 51
Riccardo Pisillo Mazzeschi

Sul principio della *lex mitior* alla prova del diritto dell'Unione europea 65
Paolo Venturi

Il principio di retroattività della *lex mitior*. Evoluzione e prospettive 89
Roberto Bartoli

I limiti alla modulazione degli effetti nel tempo delle norme sanzionatorie tra diritti e doveri dei contribuenti 117
Valeria Mastroiacovo

Riflessioni sui possibili confini della regola di retroattività della *lex mitior* in materia tributaria 141
Laura Castaldi

L'eversività della mitezza 157
Guglielmo Fransoni

Indice dei nomi 167

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

Laura Castaldi, Francesco Zini (edited by), *Il principio di retroattività della* lex mitior, © 2026 Author(s), CC BY-SA 4.0, published by Firenze University Press and USiena PRESS, ISBN 979-12-215-1043-0, DOI 10.36253/979-12-215-1043-0

Riflessioni sui possibili confini della regola di retroattività della *lex mitior* in materia tributaria

Laura Castaldi

1. Premessa

In previsione del fatto che altri Colleghi avrebbero affrontato *funditus* il tema oggetto del presente convegno incentrando l'attenzione sulla prospettiva che gli è propria, ovverosia quella del diritto punitivo, per distinguere il mio intervento dal loro ho provato a riflettere sulla possibilità di intercettare spazi di predicabilità del principio di retroattività della *lex mitior* in materia tributaria al di fuori e al di là dell'ambito normativo strettamente e squisitamente sanzionatorio.

Affrontare il tema da quest'angolazione impone due doverose premesse.

1.2. (Segue)

La prima si risolve in un'ovvietà: e cioè nell'evidenziare che il panorama di riferimento delle presenti riflessioni spazia su un campo – in particolare quello delle norme sostanziali – eccentrico rispetto a quello finora esaminato e che verrà esaminato dai relatori che seguiranno; campo con riferimento al quale, in prima battuta, verrebbe da dire che la questione non ha ragion d'essere.

Come messo in evidenza da attenta dottrina[1], invero, in una logica orizzontale – che vede, cioè, le norme impositive come norme regolatorie dei rapporti tra i consociati nella disciplina di loro riparto interno dei carichi pubblici (e,

[1] Rinvio alla pregevole monografia di Mastroiacovo (2005).

Laura Castaldi, University of Siena, Italy, castaldi@unisi.it, 0000-0002-8769-9795

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

Laura Castaldi, *Riflessioni sui possibili confini della regola di retroattività della* lex mitior *in materia tributaria,* © Author(s), CC BY-SA 4.0, DOI 10.36253/979-12-215-1043-0.09, in Laura Castaldi, Francesco Zini (edited by), *Il principio di retroattività della* lex mitior, pp. 141-155, 2026, published by Firenze University Press and USiena PRESS, ISBN 979-12-215-1043-0, DOI 10.36253/979-12-215-1043-0

dunque, volte a definire la misura di chiamata alla concorsualità di ciascuno rispetto agli altri) – le norme sostanziali tributarie e, in specie, quelle impositive mancano per definizione di connotazioni sanzionatorio-punitive. E soprattutto, con riferimento ad esse, proprio perché «relazionali», è un non senso predicare l'esistenza stessa, in termini assoluti, di una *lex mitior.*

E, anzi, in via di principio qualsiasi alterazione, ora per allora, del riparto si volesse veicolare attraverso l'ipotetica immanenza del principio in questione con riferimento alle norme, appunto, impositive finirebbe per ingenerare squilibri tali da ripercuotersi in chiave, questa sì, *lato sensu* punitiva per talune categorie di contribuenti rispetto agli altri consociati. Non è un caso – e ci sembra non peregrino ricordarlo in questa sede – che una delle ragioni addotte dalla Corte Costituzionale per giustificare una sua (inusuale e del tutto innovativa) regolamentazione degli effetti temporali di una propria pronuncia di illegittimità costituzionale in materia tributaria – la sent. n. 10/2015 in tema di cd. Robin Hood tax – riguardasse proprio le ripercussioni distorsivo-negative, in termini di ricadute sulla fiscalità generale, derivanti dalla necessità di reperire gettito per far fronte ai rimborsi dovuti in forza della sentenza (oltreché – ma su questo torneremo più oltre – la questione dell'incidenza in argomento spiegata dai presumibili fenomeni traslativi d'imposta per effetto di rivalse *medio tempore* verificatesi che presumibilmente avevano interessato l'intera vicenda).

Tant'è.

Qui si vuole solo, un po' arditamente, riflettere sulla possibilità che – proprio partendo dall'assetto logico e di principio che sta alla base del riconoscimento di una immanenza della regola di retroattività della *lex mitior,* salvo giustificazioni di «ragionevole» deroga (secondo il canone di cui all'art. 3 Cost.)[2], in materia sanzionatoria – si possa affermare un qualche spazio di sua omologa predicabilità (ed eventualmente quale e a quali condizioni) con riferimento alle norme sostanziali tributarie e, comunque, al di là delle disposizioni sanzionatorie tributarie rispetto alle quali, com'è noto, il principio trova solido riconoscimento sia con riferimento alle sanzioni penali (ex art. 2 c.p. ed ex artt. 3 e 117 Cost.[3] anche e oltreché alla stregua del fondamento convenzionale ed eurounitario che il principio si è visto riconosciuto dalle Carte[4] e dalle Corti sovranazionali[5]), sia

[2] Secondo una lettura evolutiva delle deroghe ammesse come «ragionevoli» che ha visto il parametro valutativo spostarsi progressivamente dalla «non manifesta irragionevolezza» a quello che richiede la deroga sia «tale da superare un vaglio positivo di ragionevolezza in termini di bilanciamento tra diritti fondamentali»: bilanciamento che dovrebbe tenere conto della giurisprudenza della CEDU e della CGUE (sent. 3 maggio 2005, C-387/02, C-391/02 e C-403/02 Berlusconi e altri).

[3] Non invece, secondo l'orientamento maggioritario tra i penalisti, nell'art. 25 Cost. Per l'acceso dibattito in argomento ci limitiamo a rinviare, anche per più diffusi riferimenti dottrinali, a Viganò (2011).

[4] Si veda art. 7 CEDU e art. 49 § 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (CDFUE).

[5] Si veda Corte EDU, *Scoppola c. Italia,* sent. 17 settembre 2009 su cui Scaccianoce, 2013; in argomento ci limitiamo a richiamare Manes (2019); da ultimo CGUE sent. 1° agosto 2025 causa C-544/23 (*Bajl Trans).*

con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie a motivo di quanto disposto dall' art. 3 d.lgs. n. 472/1997. Norma, quest'ultima, che, nella sua valenza di principio, segnala una (da tempo consolidata) consapevolezza legislativa dell'indefettibile connotato afflittivo-punitivo proprio delle sanzioni amministrative tributarie: in termini significativamente ben diversi rispetto a quanto registrato, più in generale, in tema di sanzioni amministrative, a motivo del (*in parte qua* omissivo) disposto di cui all'art. 1 l. n. 689/1981[6].

In ciò, invero, dovremo fare i conti con la rigorosità di lettura che del principio di retroattività della *lex mitior* è stata offerta dalla Corte Costituzionale, decisamente orientata a escluderne l'invocabilità con riferimento a norme prive di valenza sanzionatoria: come confermato, da ultimo, appunto dalla sent. n. 198/2022 sull'escussione da parte della stazione appaltante della cauzione provvisoria nei confronti di tutti i partecipanti (legge esistente *ratione temporis)* e non solo nei confronti dell'aggiudicatario che si riveli non possedere i requisiti (norma sopravvenuta). In tale occasione la Consulta è pervenuta a escludere l'applicabilità della *lex mitior* sopravvenuta sull'assunto trattarsi di norma concernente una misura ritenuta non già punitiva bensì avente natura prettamente ripristinatorio-indennitaria omologa a quella della caparra confirmatoria.

1.2.1. (Segue)

La seconda si riduce nel constatare che, mentre per quanto attiene al diritto penale (e a quello punitivo, più in generale) le coordinate di riferimento per una riflessione in argomento sono rappresentate da una pletora di metanorme – sia di rango costituzionale (art. 25 Cost. e 3 Cost.[7]), sia di rango convenzionale aventi ampio consenso internazionale testimoniato da una pluralità di fonti pattizie (art. 7 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo; art. 49 Carta dei diritti fondamentali dell'UE; art. 15 Patto internazionale dei diritti civili e politici delle Nazioni Unite adottato a New York il 16 dicembre 1966; art. 9 della Convenzione americana dei diritti umani), sia di rango ordinario (art. 2 del c.p.; art. 11 e art. 14 Preleggi, ma anche il previgente art. 20 l. n. 4/1929 abrogato dall'art. 24 del d.lgs. n. 507/1999, nonché l' art. 3 d.lgs. n. 472/1997 e da ultimo l'art. 10-*ter* co. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente sull'applicabilità del principio di proporzionalità anche in materia sanzionatoria) – quando si sposta l'indagine oltre il confine del diritto sanzionatorio – che è quanto ci apprestiamo a svolgere in questa sede – i parametri di riferimento si rivelano più incerti: sia a livello

[6] Per le oscillanti posizioni assunte a quest'ultimo riguardo dalla Consulta si veda Corte Cost. sent. n. 193/2016 (sulla quale Chibelli 2016); Corte Cost. sent. 68/2017 (sulla quale Viganò 2017) e, da ultimo, Corte Cost. sent. 63/2019 (sulla quale Scoletta 2019).

[7] Va ricordato, infatti, (si veda *supra n*ota 3) che, se il principio di irretroattività della legge penale è assoluto e costituzionalizzato e ha fondamento nell'art. 25 Cost., il principio della retroattività *in mitius* non ha avuto riconoscimento costituzionale: invero la regola fu, sì, introdotta nel progetto di Costituzione del 31 gennaio 1947, ma dipoi espunta con emendamento soppressivo approvato nella seduta del 15 aprile 1947.

costituzionale (dovendo probabilmente chiamare in gioco gli artt. 53 Cost. e 3 Cost.), sia a livello convenzionale ed eurounionale (dove, in qualche misura, si rintraccia un fondamento – peraltro e piuttosto della sola irretroattività *in pejus* delle norme sostanziali tributarie – nel principio di tutela dell'affidamento e della certezza del diritto[8]), sia ordinarie (segnatamente all'art. 2 co. 4-*bis* e nell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente).

E l'analisi di queste coordinate normative conduce a concludere che, al di fuori dei confini del diritto sanzionatorio, per quanto attiene alla materia tributaria non si rinvengono norme di principio enuncianti un'immanente regola generale di retroattività della *lex mitior:* né sembrano ricorrere gli estremi perché un principio siffatto possa ricavarsi *ab implicito.*

Anzi.

Ben due disposizioni sembrano sancire un principio di rango esattamente opposto, ovvero militare in senso contrario[9]. Segnatamente, l'art. 3 dello Statuto laddove si dispone che, salvo per le norme di interpretazione autentica, le norme tributarie non hanno effetto retroattivo e l'art. 2 co. 4-*bis* dello Statuto il quale prevede che le norme tributarie recanti la disciplina del presupposto e dei soggetti passivi si applichino esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.

E il ruolo riservato dalla riforma allo Statuto dei diritti del contribuente – come voluto dal legislatore delegante con il disposto dell'art. 4 co. 1 l. n. 111/2023 declinatosi poi nel nuovo dettato dell'art. 1 l. n. 212/2000 – non può che attribuire alle disposizioni in questione una maggiore valenza assiologica[10].

Talché le considerazioni di cui sopra ci inducono a ribadire il senso delle nostre presenti riflessioni: che intendono limitarsi a indagare se siano ravvisabili (o possano svilupparsi) logiche argomentativo-sistematiche, parallele a quelle proprie del sistema punitivo, in grado di rendere predicabile un qualche spazio di operatività di un principio di retroattività della *lex mitior* nel nostro settore esulando dal campo squisitamente sanzionatorio.

2. C'è un *acquis* comune?

Che la questione così posta non sia peregrina ci sembra confermato innanzitutto da un approccio di contesto.

E riguarda il fatto che, seppur sottotraccia, c'è sempre stato (e, forse, ancor più oggi c'è) un certo qual parallelismo anche di paradigmi concettuali tra il diritto tributario e il diritto *lato sensu* punitivo: l'idea che il fenomeno tributa-

[8] Sul tema Corte EDU, *Vegotex International S.A. c. Belgio,* sent. 3 novembre 2022; CGUE sent. 10 settembre 2009 causa C-201/08 (*Plantanol).* In argomento cfr. da ultimo Chiarizia (2024).

[9] Anche se ovviamente per entrambe le disposizioni che vengono richiamate subito di seguito nel testo la valenza loro ascrivibile è stata fondamentalmente indagata con riferimento ai limiti di retroattività o espansione applicativa in chiave analogica delle norme impositive e dunque in una prospettiva di applicabilità *in pejius* per il contribuente.

[10] Per più diffuse considerazioni in argomento mi permetto di rinviare a Castaldi (2025).

rio (e la sua disciplina) e la norma impositiva (e la sua disciplina) partecipino in qualche misura della stessa natura e attingano in varia misura allo stesso serbatoio di principi propri del diritto sanzionatorio riemerge ciclicamente, seppur erraticamente, nelle riflessioni dottrinali e serpeggia latente nella stessa normativa, tributaria.

Innanzitutto – ed è qualcosa di più di una mera suggestione – una qualche traccia si rinviene già a livello costituzionale.

Dove la significativa contiguità tra il prescritto dovere inderogabile di contribuire alle spese pubbliche e quello, parimenti inderogabile, di osservare la Costituzione e le leggi – entrambi imposti alla generalità dei consociati, rispettivamente, dall'art. 53 e dall'art. 54 Cost. – trasmuta poi nel giustificare, in entrambi i comparti, l'allontanamento dal principio di onerosità/corrispettività (che impronta la disciplina dei rapporti giuridici interprivati) dei rapporti intercorrenti tra l'ente esponenziale della collettività e i consociati, in chiave strumentale alla funzione ascritta dal sistema al primo (ossia all'ente apicale) di:

a) repressione dei comportamenti antigiuridici per il tramite dell'esercizio del potere sanzionatorio soggetto alla riserva di legge ex art. 25 Cost.;

b) reperimento di entrate per far fronte alle spese pubbliche onde dare piena attuazione ai diritti civili e sociali riconosciuti dalla Carta Costituzionale alla collettività, attraverso l'esercizio del potere impositivo soggetto alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

L'esercizio del potere sanzionatorio e del potere impositivo ad opera dell'ente esponenziale della collettività, in entrambi i casi mediante una normazione che il Costituente prescrive di rango legislativo, convergono nell'attuare/presidiare due doveri che la Carta Costituzionale impone alla generalità dei consociati la cui inderogabilità di osservanza è segnale dell'imprescindibilità di entrambi per l'esistenza stessa di una comunità organizzata[11]. Anche se:

[11] È poi solo il caso di sottolineare in questa sede il progressivo emergere di un processo osmotico quanto alle finalità concrete perseguite dal legislatore in chiave perturbativa-inquinante rispetto alla *causa legis* che connota (e dovrebbe connotare) la normazione nei due ambiti. E così sempre più spesso la percezione latente delle sanzioni pecuniarie come forme (se non suppletive sicuramente concorrenti ai prelievi tributari) di acquisizione del gettito per far fronte alle pubbliche spese in base al principio di unicità di cassa pone all'attenzione del legislatore il tema della possibile fluttuazione in flessione delle entrate acquisibili alle casse dello Stato a titolo sanzionatorio finendo per incidere sulle scelte legislative di deroga al principio di retroattività della *lex mitior:* tant'è, la normativa derogatoria in tal senso recata dall'art. 5 d.lgs. n. 87/2024 sembra sia dipesa anche e soprattutto dai timori di brusca riduzione di gettito che altrimenti sarebbe discesa per effetto della rimodulazione al ribasso del sistema sanzionatorio amministrativo tributario fondamentalmente incardinato su pene pecuniarie. Specularmente è sempre più frequente evidenziare una diversa modulazione del prelievo sugli indici di capacità contributiva in ragione della eticità o meno (quando non addirittura di antigiuridicità) di loro conseguimento: paradigmatica in questo senso la disciplina di prelievo sui redditi di fonte illecita, ma analoghe considerazioni possono formularsi con riferimento al settore dei cd. tributi ambientali, laddove l'imposizione sembra attingere e spiegarsi altresì in funzione deterrente-dissuasiva ovvero punitivo-sanzionatoria rispetto a comportamenti economici dannosi per la collettività (si veda Parente 2020: nell'*abstract*

1) la prestazione tributaria è lo strumento, il veicolo di attuazione del dovere inderogabile di concorso alle spese pubbliche;

2) la sanzione è presidio di osservanza dell'art. 54 Cost. e dunque strumento di reazione alla sua violazione.

Non solo.

Alcuni principi echeggiano, con sempre maggiore comunanza di declinazione, in entrambi i comparti: è quanto si registra in particolare per quanto attiene al principio di certezza del diritto, sempre più frequentemente invocato nel nostro settore quale garanzia per il contribuente di prevedibilità delle conseguenze (fiscali) delle proprie condotte: con implicazioni, in via di stretta correlazione, di non lieve momento, in punto di prefigurata tassatività delle fattispecie impositive con conseguente divieto (?) di loro applicazione analogica: non a caso, ora, previsto espressamente dall'art. 2 co. 4-*bis* dello Statuto[12].

È significativo osservare, a questo riguardo, che lo stesso principio di irretroattività della norma impositiva, sancito a regime dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, viene apprezzato sempre più da una parte della dottrina come legato non tanto alla necessaria osservanza del principio di attualità della capacità contributiva bensì, appunto, a quello di prevedibilità per il contribuente delle conseguenze fiscali delle proprie condotte: che è poi il tema – che molto partecipa delle logiche proprie del diritto punitivo (e, in particolare, del disposto di cui all'art. 25 co. 2 Cost.) – della volizione di integrazione della fattispecie impositiva e, dunque, della coscienza e volontà di accedere al prelievo; in altri termini, nessuno dovrebbe poter essere assoggettato ad imposizione con riferimento ad una fattispecie di cui sia (ovvero sia stato) costretto suo malgrado ad integrare gli estremi[13]. E, sicuramente e di nuovo, il maggior spes-

*d*el cui articolo si legge significativamente: «L'utilizzo di tributi ambientali, se può favorire politiche di protezione dell'ambiente, non può costituire l'unico strumento per disincentivare i comportamenti inquinanti. Infatti, per contrastare situazioni diffuse e irreversibili di degrado, spesso, si rende necessario adottare *ulteriori p*residi sanzionatori» (enfasi aggiunta). Del resto la valenza dissuasiva e dunque la finalità deterrente è la stessa ragion d'essere delle cd. imposte pigouviane. Quest'ordine di considerazioni non sembra, infine, aver giocato un ruolo irrilevante nelle recenti scelte legislative di tassazione dei cd. extraprofitti (su cui rinvio, per più diffuse considerazioni a Castaldi 2024).

[12] La disposizione – com'è noto, introdotta, come novella, nel quadro delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente – ricalca testualmente il dettato dell'art. 14 delle Preleggi al Codice civile che invece, di per sé, ha riguardo alle (sole) norme penali ed eccezionali: quasi a segnalare un *favor libertatis* declinato in chiave economica.

[13] Indici sintomatici di una certa qual immanenza di siffatto principio nel nostro sistema sembrano potersi rinvenire nella disciplina in tema di imposta di registro laddove l'art. 57 d.P.R. n. 131/1986, nel descrivere i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, con riferimento agli atti di espropriazione per pubblica utilità fa gravare il prelievo impositivo in capo esclusivamente all'espropriante (art. 57 co. 8). Ma probabilmente logiche similari sembrano sottendere l'imputazione soggettiva della fattispecie impositiva, quanto alla tassazione degli atti giudiziari recanti la condanna al pagamento di somme o valori in genere, laddove il legislatore individua l'obbligato principale nella parte condannata al pagamento delle spese

sore sistematico che si è voluto ascrivere allo Statuto in ragione delle modifiche apportate dalla riforma all'*incipit d*ell'art. 1 della l. n. 212/2000 per effetto di quanto disposto dal d.lgs. n. 219/2023 concorre ad attribuire un peso specifico agli orientamenti interpretativi di cui sopra.

Spostando l'attenzione sulla legislazione ordinaria non può non richiamarsi poi il tenore dell'art. 7 co. 5-*bis* d.lgs. n. 546/1992 come introdotto con l. n. 130/2022: norma che – al di là del dibattito ad oggi in corso sulla valenza da ascriverle: se meramente ricognitiva, ovvero innovativa[14] – ricalca grandemente il disposto di cui agli artt. 530 e 533 c.p.p.[15]; suggerendo una declinazione «tributaria» della presunzione di innocenza ivi presidiata, che potremmo descrivere, forse con qualche azzardo, come una sorta di presunzione di non imponibilità[16].

Il tutto in un panorama che vede, su di un piano più squisitamente politico[17], la crisi (se non il tramonto) del concetto solidaristico del dovere tributario e il riemergere – più o meno evidente –dell'inquadramento ideologico della prestazione tributaria come forma, se non di aggressione, quanto meno di intrusione nella sfera patrimoniale dell'individuo e di indebita alterazione delle logiche economiche[18]: al cui rafforzamento non ha mancato di contribuire il tradizionale approccio eurounionale alla fiscalità come elemento potenzialmente perturbativo al libero dispiegarsi delle regole del mercato[19].

ovvero, in caso di decreto ingiuntivo, nel debitore nei cui confronti il decreto è divenuto esecutivo: le altre parti in causa degradando a meri coobbligati solidali in via sussidiaria (così art. 57 co. 1.1. per effetto delle modifiche da ultimo apportate dal d.lgs. n. 139/2024).

[14] Si veda da ultimo, anche per sintetici ma esaurienti riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, Vanz (2025).

[15] Disposizioni alla cui stregua il giudice pronuncia sentenza di condanna se l'imputato risulta colpevole del reato che gli viene contestato, al di là di ogni ragionevole dubbio.

[16] E in questo senso qualche riflessione ulteriore di contiguità, seppur molto latamente, potrebbe desumersi altresì dalla scelta legislativa di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario, quanto all'accertamento degli stessi fatti materiali, al solo giudicato penale di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso (e non anche a quello di condanna) ex art. 21-*bis* d.lgs. n. 74/2000.

[17] Con una latente conflittualità rispetto alla posizione da sempre assunta – ma vieppiù ribadita nella sua più recente giurisprudenza – dalla Corte Costituzionale quanto alla centralità del dovere tributario nell'architettura della Carta Costituzionale quale veicolo imprescindibile di realizzazione dei diritti civili e sociali costituzionalmente garantiti (si veda C. Cost. sent. n. 288/2019. In dottrina Antonini 2022; Gallo 2024).

[18] Nel cui contesto gli artt. 23 e 53 della Costituzione sono percepiti come presidi di tutela e garanzia della libertà (economica) del singolo contro lo Stato apparato. Per una messa a fuoco di questo processo rinvio a Ruffini (2022); Visco (2023).

[19] Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale (il diritto ad essere ascoltati, il diritto di accesso al fascicolo ecc.) è delineato come garanzia di dispiegamento preventivo del diritto di difesa da parte del contribuente rispetto alla possibile adozione di atti destinati a incidere «in senso pregiudizievole» sulla sua sfera patrimoniale. Si veda CGUE sent. 8 dicembre 2008 causa C-349/07 (*Sopropè)*, CGUE sent. 16 ottobre 2019 causa C-189/18 (*Glencore)*.

Sovvengono così paradigmi interpretativi del fenomeno tributario molto contigui a quelli propri del diritto punitivo: con un orientamento a percepire il prelievo tributario come una *extrema ratio* e come deroga al principio di intangibilità della sfera patrimoniale dei singoli quale proiezione (in chiave economica) della loro libertà individuale.

Come dire: l'orizzonte assiologico in cui ci si muove nei due comparti presenta delle convergenze che confortano nel prospettare l'ordine delle nostre riflessioni.

2.1. C'è una trama concettuale giustificativa del principio di retroattività della *lex mitior* che può declinarsi *mutatis mutandis* con riferimento alla normativa sostanziale tributaria?

C'è poi una trama più sottile che dà conto e ragione alla nostra indagine e che attinge allo stesso fondamento giustificativo intrinseco del principio di retroattività della *lex mitior* come principio di civiltà giuridica: alla cui stregua la risposta sanzionatoria ha da parametrarsi e adeguarsi all'evolversi della sensibilità sociale rispetto alla liceità/illiceità delle condotte dei consociati ovvero alla percezione del loro grado di lesività rispetto al bene tutelato.

Lo statuto che lo presidia e il canone cui si richiama è, dunque, quello della ragionevolezza del sistema sanzionatorio nel suo modellarsi in divenire rispetto all'assetto ordinamentale che è chiamato a tutelare e ai principi che lo improntano[20]: esso costituendo il tramite per la necessaria attualizzazione della valutazione in divenire della proporzionalità della sanzione rispetto al disvalore della condotta e alla sua offensività/lesività rispetto al bene tutelato, anche a presidio della funzione rieducativa della pena[21].

Sebbene – lo si ribadisce – le norme impositive, nel loro essere disposizioni «relazionali» e, dunque, incaricate di realizzare il riparto dei carichi pubblici fra i consociati, si sottraggano per definizione ad una valutazione in termini di *lex mitior,* ci sembra che quest'assetto di principio possa consentirci alcune riflessioni utili sul piano della successione nel tempo delle norme sostanziali tributarie: nell'ottica del diritto/dovere del contribuente a subire un prelievo impositivo parametrato alla propria capacità contributiva.

[20] Tant'è che laddove ci si allontana dai principi e la legge sanzionatoria *mitior* è stata ritenuta sospetta di essere *ad personam* si è posto addirittura un problema di ammissibilità/costituzionalità della retroattività della *lex mitior.*

[21] Si veda Corte EDU sent. 17 settembre 2009 (Scoppola/Italia) §§ 108 e 109 «Agli occhi della Corte è coerente con il principio di preminenza del diritto aspettarsi che il giudice di merito applichi ad ogni atto punibile le pene che il legislatore ritiene proporzionate. Infliggere una pena più severa solo perché essa era prevista al momento della perpetrazione del reato […] equivarrebbe a ignorare i cambiamenti legislativi favorevoli all'imputato intervenuti prima della sentenza e continuare a infliggere una pena che lo Stato e la collettività che esso rappresenta considerano ormai eccessiva» nonché, *ex pluribus* e da ultimo, Corte Cost. sent. n. 198/2022 secondo cui la *ratio* della retroattività della *lex mitior* è 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».

2.1.1. Considerazioni propositivo-ricostruttive

In questa prospettiva il tema della predicabilità del principio di retroattività della *lex mitior* oltre il contesto normativo squisitamente sanzionatorio in materia tributaria può essere, forse, utilmente affrontato sotto due distinti profili.

Il primo, di più immediato approccio, muove dalla constatazione che, nel sistema, si rinvengono norme tributarie di natura formalmente sostanziale ma che sembrano giustificarsi solo in un'ottica para-sanzionatoria. Com'è nel caso della disciplina recata dall'art. 14 co. 4-*bis* l. n. 537/1993 in tema di indeducibilità dei costi da reato, della previsione di imponibilità *tout court* dei proventi di fonte illecita quali redditi diversi *ex* art. 36, comma 34-*bis,* d.l. 4 luglio 2006, n. 223, ovvero, spostandoci nell'area del diritto vivente, dell'orientamento giurisprudenziale assolutamente consolidato nel disconoscere la concorrenza solo in percentuale degli utili in capo ai soci *ex* art. 47 T.U.I.R., come pure nel negare lo scomputo dell'IRES richiesta alla società (anche ai fini del calcolo della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta di cui all'art. 27 d.P.R. n. 600/1973) in sede di imputazione presuntiva per trasparenza ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società di capitali a ristretta base societaria (indirizzo che affonda le sue radici nel previgente art. 14 T.U.I.R. che espressamente negava il riconoscimento del credito d'imposta IRPEG in caso di recupero ad imposizione degli utili non dichiarati)[22].

Orbene, riguardo a siffatte disposizioni, se il tema stringente[23] è (ed è stato) spesso e piuttosto quello di delimitare i possibili confini di retroattività della loro efficacia temporale, ci si potrebbe chiedere (e ci si è chiesti) se, in presenza di sopravvenute modifiche normative della rispettiva disciplina tese a regimentarne in vario modo l'ambito applicativo *in mitius,* rispetto a quest'ultime possa predicarsi l'invocabilità del principio di retroattività della *lex mitior.*

Sull'argomento si potrebbe disquisire in vario modo prendendo le mosse dal fatto che il legislatore tributario, in occasione dell'intervento *in mitius* varato nel 2012 relativamente alla disciplina sulla indeducibilità dei costi da reato per delimitarne in vario modo l'ambito applicativo, ne ha espressamente enunciato la retroattività riecheggiando testualmente il tenore dell'art. 2 co. 4 c.p. e dell'art. 3 d.lgs. n. 472/1997 (Fransoni 2015)[24]: una tale scelta legislativa inducendo a

[22] Ma analoghe considerazioni potrebbero farsi anche rispetto a talune, spesso recenti, fattispecie di responsabilità d'imposta che si giustificano in chiave reattivo-punitiva rispetto a comportamenti antigiuridici e/o pregiudizievoli all'interesse erariale all'acquisizione del gettito.

[23] In disparte i profili (e i confini) di loro legittimità costituzionalità in considerazione dei ripetuti richiami della Corte Costituzionale alla coerenza della disciplina del tributo rispetto al suo presupposto (Corte Cost. sent. n. 111/2024).

[24] Si veda art. 8 co. 3 d.l. n. 16/2012 alla cui stregua «Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 [dell'art. 14 co. 4-bis l. n. 537/1993] si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi».

riflettere (e per vero a dubitare) sull'assurgere della regola a principio, per siffatto microcosmo normativo.

In questi termini, peraltro, seppur con un *obiter dictum* dal tenore tralatizio, sembra essersi espressa la giurisprudenza di legittimità: la quale – anche da ultimo con sent. n. 7275/2024 – ha sostenuto che l'intervento di modifica *in melius* alla normativa in tema di costi da reato «costituisce *ius superveniens a*strattamente più favorevole al contribuente e, quindi, avente efficacia retroattiva». Con ciò, in qualche misura, avvalorando la tesi che, proprio in ragione dei connotati intrinsecamente e ontologicamente sanzionatori che le contrassegnano, le disposizioni di cui si discorre soggiacciano per ciò solo ai principi che presiedono al diritto punitivo: ivi compreso il principio di retroattività della *lex mitior.*

Il secondo, più complesso, ha riguardo agli interventi normativi in materia tributaria che suonano come ricognitivi di principio.

Il recinto di riferimento in questo caso sono disposizioni che, spesso in ragione della pendenza di giudizi di legittimità costituzionale dagli esiti prospetticamente scontati, intervengono sulla normativa in essere registrando la progressiva messa a punto in chiave di coerenziazione della disciplina impositiva (soggetti passivi, base imponibile ecc.) rispetto al presupposto d'imposta (con ciò intervenendo al fine del superamento di sospette ovvero già denunciate criticità costituzionali) oppure di sua conformazione rispetto alla normativa europea (la normativa previgente presentando profili di incompatibilità eurounionale): il tutto spesso in contesti di serrato dialogo (quando non di contrapposizione) rispetto alla *medio tempore* formatasi elaborazione giurisprudenziale.

In questo campo invero si potrebbe riflettere sulla possibile enunciazione/ricostruzione di un principio di retroattività omologo, almeno nelle logiche di principio, a quello di retroattività della *lex mitior*[25]: e ciò nonostante che, di regola, l'intervento normativo di razionalizzazione della disciplina del tributo rispetto a suoi possibili profili di criticità costituzionali/eurounionali venga congegnato legislativamente in termini tali da trovare applicazione solo *pro futuro:*

a) o a motivo della (ritenuta) immanenza della disposizione generale di principio di irretroattività delle norme tributarie recata dall'art. 3 della Statuto: e in questi termini invero è stato inteso, ad esempio, l'intervento legislativo introduttivo del regime di esenzione IMU per gli immobili occupati abusivamente di cui all'art. 1 co. 81 lg. 197/2022 modificativo dell'art. 1 co. 759 lg. 160/2019, ritenuto operativo a decorrere dal 1° gennaio 2023);

b) ovvero, addirittura, per espressa disposizione di legge: com'è stato per l'intervento legislativo che nel disporre la soppressione dell'IRBA ha al contempo previsto la salvezza delle obbligazioni già sorte[26]; come pure per gli interventi

[25] Per interessanti riflessioni in argomento si veda altresì Mastroiacovo (2024).

[26] L'imposta regionale sulla benzina per autotrazione di cui all'art. 17 d.lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, è stata invero soppressa per sua incompatibilità eurounionale dal legislatore nazionale, con l. 30 dicembre 2020, n. 178. E peraltro l'art. 1, comma 628, della suddetta legge – nel mentre ha disposto che «L'articolo 6, comma 1, lettera c), della legge 14 giugno 1990, n. 158, l'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, l'articolo 3, comma

normativi che hanno visto il progressivo riconoscimento di deducibilità ai fini IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali all'impresa.

Nel primo caso ci si potrebbe invero chiedere se, al di là delle «etichette», l'intervento normativo abbia da intendersi in realtà avente valenza interpretativa e dunque la disposizione, partecipando della natura delle norme di interpretazione autentica, non incontri limiti di dispiegamento temporale se non quello dei rapporti esauriti[27].

Nel secondo caso ci si potrebbe domandare se, considerata la natura dell'intervento legislativo, i limiti posti *ex lege a*l suo dispiegamento temporale siano da considerarsi illegittimi – ed invero spiragli argomentativi in tal senso potrebbero desumersi dalla giurisprudenza della Consulta, in particolare, laddove la Corte Costituzionale, con sent. n. 262/2020, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14 co. 1 d.lgs. n. 23/2011 in punto di indeducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai fini IRES – o vadano disapplicati dal giudice in forza del primato del diritto eurounionale: e infatti in questi ultimi termini si è espressa con riferimento alla normativa soppressiva dell'IRBA la Suprema Corte di Cassazione con sent. n. 14790/2023.

Va detto che, con riferimento al contesto normativo in esame, gli scenari sono decisamente variegati.

E così, talvolta, all'intervento normativo di razionalizzazione della disciplina di un tributo si accompagna espressamente la previsione di sua retroattività (con il limite – peraltro spesso variamente modulato – dei cd. rapporti esauriti)[28]: salvo poi registrarsi, nella pratica, defatiganti disquisizioni sulla latitudine di operatività da ascrivere a siffatta retroattività, in particolare, in punto di individuazione del *dies a quo* per il computo degli interessi spettanti sugli importi che, per effetto delle modifiche normative intervenute, risultino indebitamente ver-

13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, l'articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e l'articolo 1, commi 670, lettera a), e 671, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati» – ha altresì stabilito che «Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte» nel periodo di vigenza del tributo.

[27] Ma, tornando all'esempio richiamato nel testo, non così si è orientata né la Corte di Cassazione nell'ordinanza di rimessione né, successivamente, la Corte Costituzionale la quale infatti, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della normativa IMU previgente con riferimento alla soggezione a imposizione degli immobili occupati abusivamente, con la sent. n. 60/2024 si è espressa per la sua incostituzionalità: seppur facendo leva su un *iter a*rgomentativo che sembra piuttosto ricondurre l'«esenzione» introdotta con la legge di bilancio 2023 all'area concettuale delle «esclusioni» e dunque dotata di valenza ricognitiva di principio (si veda, in argomento, altresì Corte Cost. sent. n. 120/2020)

[28] Sovvengono al riguardo, ad esempio, le normative succedutesi nel tempo in ordine al riconoscimento di deducibilità dall'IRES dell'IRAP riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato di cui all'art. 6 d.l. n. 185/2008 e, dipoi, all'art. 2 co. 1-*quater* del d.l. n. 201/2011.

sati e chiesti a rimborso (e che ha visto l'Agenzia delle Entrate per lungo tempo sostenere la tesi del cd. indebito sopravvenuto[29]).

Talvolta ancora all'intervento normativo di razionalizzazione si accompagna una norma di diritto transitorio tesa a regimentarne i confini di dispiegamento temporale nei soli confronti dei rapporti non esauriti, rispetto ai quali la disposizione legislativa è destinata effettivamente a spiegare funzione conformativa alla *ratio* del tributo: e in questi termini sembrano potersi leggere le modifiche apportate all'art. 46 d.P.R. n. 131/1986 ai fini dell'imposta di registro dal d.lgs. n. 139/2024 nell'evidente intento di mettere fine alle distorsioni ingenerate *in parte qua* dalla previgente disciplina in punto di quantificazione dell'imposta di registro relativamente agli atti costitutivi di rendite vitalizie laddove l'intervento modificativo è accompagnato dalla norma transitoria di cui all'art. 9 secondo la quale «per le rendite costituite anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto [...] ai fini della determinazione della base imponibile delle rendite vitalizie di cui all'art. 46, comma 2, lettera c), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 [...] relativamente alle quali i relativi rapporti non sono esauriti alla data di entrata in vigore del presente decreto, laddove il tasso di interesse legale risulta uguale o inferiore allo 0,1 per cento, si assumono i coefficienti risultanti dal prospetto allegato al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 21 dicembre 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2015».

3. Conclusioni

Le considerazioni che precedono inducono così a rilevare un quadro estremamente composito e frastagliato: sicuramente problematico nell'intercettare – seppur nei ristretti ambiti legislativi sopra descritti e facendo leva sugli artt. 3 e 53 Cost. – un profilo di immanenza del principio in questione nel nostro settore che possa desumersi ragionando sulla falsariga del fondamento costituzionale e convenzionale/sovranazionale del principio di retroattività della *lex mitior* in ambito sanzionatorio.

[29] Con ciò pretendendo di far assurgere a principio quanto invece espressamente disposto dagli artt. 2, 4 e 7 della l. n. 482/1985 la quale – nel mentre interveniva sull'art. 14 del d.P.R. n. 597/1972 (indennità di fine rapporto) modificando le regole di rilevazione della base imponibile in senso «*migliorativo*» per i contribuenti – stabiliva l'applicabilità di siffatta nuova disciplina anche ai rapporti impositivi pregressi non esauriti (o perché oggetto del contendere o perché suscettibili di esserlo in quanto comunque non ancora definiti) regolamentando altresì, mediante l'art. 7: con riguardo alle riliquidazioni d'imposta che ne sarebbero discese, la tempistica (art. 7 co. 1); con riguardo alle somme da rimborsare derivanti da siffatte riliquidazioni, uno specifico regime di decorrenza degli interessi (art. 7 co. 2: «Sulle somme rimborsate a seguito della riliquidazione dell'imposta, decorrono gli interessi, nella misura del 6 per cento per ciascun semestre solare, dal 1° gennaio 1986 fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento concernente il rimborso d'imposta, escludendo dal computo il semestre in cui l'ordinativo è emesso»).

Un approdo che sollecita così a interrogarci sull'eventuale sussistenza di alcuni fondamenti intrinseci al diritto tributario tali da giustificare, sul piano della ragionevolezza, preclusioni alla predicabilità di una siffatta immanenza del principio, al di là e al di fuori della normativa sanzionatorio-tributaria, e piuttosto ad avallare la scelta di una retroattività della *lex mitior* (calibrata) caso per caso.

Fondamenti che, per quanto ci riguarda, riteniamo abbiano (anche se non solo) da individuarsi:

a) per un verso, nell'esigenza di orientare il sistema al fine di garantire e tutelare la stabilità (anche nell'*an* e nel *quantum* di sua definizione) del gettito erariale, a maggior ragione richiesta per effetto di quanto oggi prescritto dal vigente art. 81 Cost. (come sottolineato anche dalla Corte Costituzionale con sent. n. 10/2015). Non è peregrino ricordare a questo riguardo che una delle ragioni che hanno condotto, in occasione dell'introduzione dell'IRES, all'abbandono del sistema dell'imputazione con il passaggio al sistema dell'esenzione quale criterio di tassazione dei redditi societari, è stata la provvisorietà/precarietà di incameramento del gettito IRPEG alle casse erariali che discendeva sotto il previgente regime dal riconoscimento del credito d'imposta IRPEG sugli utili distribuiti ai soci;

b) per l'altro, nell'esigenza di considerare l'incidenza di possibili fenomeni perturbativi quanto alla reale definitività di incidenza economica del prelievo sul soggetto passivo d'imposta: la mente corre così al fronte, delicatissimo, delle rivalse e dunque alla necessità di tener conto dell'eventualità che il contribuente abbia traslato in tutto o in parte il peso economico del tributo su altri in via di rivalsa; fenomeno, quello delle rivalse, da sempre percepito con sospetto dal sistema[30] e che sicuramente gioca un ruolo di non poco conto nelle valutazioni legislative sulla retroattività degli interventi normativi i*n mitius* anche quando di carattere sistemico: si pensi alle note vicende che hanno interessato l'art. 19 d.l. n. 688/1982 e dipoi l'art. 29 l. n. 428/1990 laddove siffatte disposizioni, nel disciplinare il rimborso delle imposte di fabbricazione dichiarate incompatibili con il diritto eurounionale, ne subordinavano il riconoscimento alla prova, a carico del contribuente, della loro non avvenuta traslazione su terzi, con una disciplina oggetto, poi, di ben due interventi della Corte Costituzionale.

Ne discende la conferma dell'essere, quello tributario, un settore dell'ordinamento – da sempre ma a maggior ragione oggi – interessato da complessi processi evolutivi dove istanze spesso fra loro confliggenti rendono particolarmente laborioso il percorso di recepimento e di conformazione legislativa a principi di matrice sovranazionale.

[30] Si pensi al, seppur risalente, orientamento giurisprudenziale – formatosi presso la Suprema Corte di Cassazione a metà degli anni '80 (Cass. SS.UU. n. 5/1985; Cass. SS.UU. n. 3935/1987 e Cass. n. 5652/1987) – sulla nullità dei patti traslativi d'imposta per contrasto con norma imperativa (individuata nell'art. 53 Cost.).

Riferimenti bibliografici

Antonini, Luca. 2022. "La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo." *F*ederalismi.it. https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013 (2026-05-09).

Castaldi, Laura. 2024. "La problematica declinazione solidaristica della tassazione degli extraprofitti: una riflessione sulle scelte normative di riparo dei carichi pubblici tra i consociati." In *Le dimensioni del principio solidaristico nel terzo millennio,* a cura di Laura Castaldi, Federico Lenzerini, e Francesco Zini, 85 ss. Firenze-Pisa: Firenze University Press-USiena Press. https://media.fupress.com/files/pdf/24/14514/41843 (2026-05-09).

Castaldi, Laura. 2025. "Statuto e interpretazione adeguatrice tra diritto costituzionale, UE e CEDU." In *Lo Statuto dei diritti del contribuente come strumento di attuazione dei principi costituzionali ed europei in materia tributaria,* a cura di Pasquale Pistone, 219-30. Torino: Giappichelli.

Chiarizia, Giulio. 2024. "Limiti alla previsione di norme tributarie retroattive. Un confronto tra le posizioni della Corte Costituzionale belga, della Corte EDU, della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale e possibili risvolti pratici." *Rivista trimestrale di diritto tributario supplemento online*.

Chibelli, Andrea. 2016. "La problematica applicabilità del principio di retroattività favorevole alle sanzioni amministrative-" *Rivista on line Diritto penale contemporaneo.* https://archiviodpc.dirittopenaleuomo.org/d/5041-la-problematica-applicabilita-del-principio-di-retroattivita-favorevole-alle-sanzioni-amministrative (2026-05-09).

Fransoni, Guglielmo. 2015. "La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo." *Rassegna tributaria:* 447 ss.

Gallo, Franco. 2024. "Il dovere tributario nella Costituzione." *Rassegna tributaria:* 249 ss.

Manes, Vittorio. 2019. "Retroattività, diritto e processo penale (da Scoppola a Contrada)." *Rivista Questione Giustizia:* 297 ss. https://www.questionegiustizia.it/speciale/articolo/retroattivita-diritto-e-processo-penale-dascoppola-acontrada_71.php (2026-05-09).

Mastroiacovo, Valeria. 2005. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario.* Milano: Giuffrè.

Mastroiacovo, Valeria. 2024. "La razionalizzazione delle agevolazioni sul passaggio generazionale dell'azienda." *Trusts:* 878 ss. https://www.rivista-trust.it/it/fascicoli/n-5-settembre-ottobre/464 (2026-05-09).

Parente, Salvatore Antonello. 2020. "Tassazione ambientale e politiche d'intervento: principi, rimedi e forme di prelievo." *Rivista trimestrale di diritto tributario:* 879 ss.

Ruffini, Ernesto Maria. 2022. *Uguali per Costituzione.* Milano: Giuffrè.

Scaccianoce, Caterina. 2013. "La retroattività della lex mitior nella lettura della giurisprudenza interna e sovranazionale: quali ricadute sul giudicato penale?." *Rivista Archivio Penale:* 1 ss. https://www.cortecostituzionale.it/documenti/file_rivista/23541_2011_113.pdf (2026-05-09).

Scoletta, Marco. 2019. "Retroattività favorevole e sanzioni amministrative punitive: la svolta, finalmente, della Corte Costituzionale." *Rivista di Diritto penale contemporaneo.* https://archiviodpc.dirittopenaleuomo.org/d/6598-retroattivita-favorevole-e-sanzioni-amministrative-punitive-la-svolta-finalmente-della-corte-costit (2026-05-09).

Vanz, Giuseppe. 2025. "Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario." *Rivista di diritto*

tributario. https://www.rivistadirittotributario.it/2025/03/13/genesi-struttura-e-ricadute-sullinterpretazione-della-nuova-disposizione-sullonere-della-prova-nel-processo-tributario/ (2026-05-09).

Viganò, Francesco. 2011. "Sullo statuto costituzionale della retroattività della legge più favorevole. Un nuovo tassello nella complicata trama dei rapporti tra Corte Costituzionale e Corte EDU: riflessioni a margine della sentenza n. 236/2011." *Rivista on line Diritto penale contemporaneo*. https://archiviodpc.dirittopenaleuomo.org/d/838-sullo-statuto-costituzionale-della-retroattivitadella-legge-piu-favorevole (2026-05-09).

Viganò, Francesco. 2017. "Un'altra deludente pronuncia della Corte Costituzionale in materia di legalità e sanzioni amministrative 'punitive'." *Rivista on line Diritto penale contemporaneo*.

Visco, Vincenzo. 2023. *La guerra delle tasse*. Roma-Bari: Laterza.