Il favor rei dopo la riforma delle sanzioni tributarie: la deroga dell'art. 5 del d.lgs. 87/2024 regge in giudizio, e la sanzione più favorevole è applicata in sei sentenze di merito su cento.

Esiti della domanda di applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative più miti introdotte dalla riforma, su 1.006 pronunce di merito e di legittimità: quanto è accolta, per quali ragioni è respinta, su quale fondamento si reggono le pronunce difformi e che cosa resta aperto davanti alla Corte costituzionale e alla Corte di giustizia.

Rilevazione del 5 novembre 2026
936 sentenze di merito agosto 2024 - luglio 2026 · 70 provvedimenti di legittimità luglio 2024 - ottobre 2026

LA QUESTIONE

Il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ha rivisto il sistema sanzionatorio amministrativo tributario in senso complessivamente più mite: la dichiarazione infedele è punita con il 70 per cento della maggiore imposta, in luogo della misura compresa fra il 90 e il 180 per cento; l'omesso versamento con il 25 per cento, in luogo del 30; l'omesso versamento del contributo unificato con il 70 per cento, in luogo della misura compresa fra il 100 e il 200 per cento. L'art. 5 del decreto limita l'applicazione delle nuove misure alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, in deroga alla regola della legge più favorevole sancita dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. 472/1997. La deroga non ha equivalenti nel resto della riforma: le modifiche al diritto penale tributario si applicano retroattivamente se più favorevoli, e per le sanzioni doganali l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha riconosciuto il favor rei anche per le violazioni anteriori. Con la sentenza del 1° agosto 2025, BAJI Trans, la Corte di giustizia ha inoltre affermato che il principio della legge più mite sancito dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali si applica anche alle sanzioni amministrative di natura penale che attuano il diritto dell'Unione. Lo studio misura come la giurisprudenza abbia deciso la questione, individuando le pronunce sul testo integrale e leggendo per esteso tutte quelle che applicano la sanzione più favorevole.

GLI ESITI

Merito, sanzione più favorevole applicata	**6,0% · 48 su 806**
Primo grado · secondo grado	6,4% · 4,3%
Contributo unificato, primo grado	17,2% · 10 su 58
Rigetti fondati sulla legittimità della deroga	**88,1% · 668 su 758**
Questione di costituzionalità prospettata nel merito	409 su 806
Cassazione, domanda respinta	**36 su 36**
Rimessioni alla Corte costituzionale e rinvii pregiudiziali	0

La Corte di cassazione ha lasciato aperta la questione fino al marzo 2025, rinviando al giudice di merito la valutazione del favor rei e della questione di costituzionalità. Con la sentenza n. 1274 del 19 gennaio 2025 ha ritenuto la deroga legittima, e dal giugno 2025 respinge la domanda in modo pressoché uniforme: il disvalore della condotta, nella successione di sanzioni di diversa entità, «scema ma non scompare», e il riassetto complessivo del sistema giustifica la scelta del legislatore. La sentenza n. 29886 del 12 novembre 2025 ha escluso che BAJI Trans imponga una diversa conclusione, perché la riforma lascerebbe inalterata la fattispe-

cie dell'illecito. Unico segnale in senso contrario è l'ordinanza interlocutoria n. 14625 del 31 maggio 2025, che in tema di crediti inesistenti ha prospettato fondati dubbi di costituzionalità e rinviato la causa alla pubblica udienza.

La giurisprudenza di merito si conforma all'orientamento di legittimità in misura largamente prevalente. Nell'88,1 per cento dei rigetti la ragione è la legittimità della deroga; le altre ragioni, dalla definitività del provvedimento di irrogazione alla mancata allegazione degli elementi necessari, hanno un'incidenza marginale. La quota di accoglimento resta compresa fra il 3 e il 9 per cento in tutto il periodo, senza variazioni dopo la sentenza della Corte di giustizia, che è citata in otto pronunce di merito.

LE PRONUNCE DIFFORMI

Le 48 sentenze che applicano la sanzione più favorevole si distribuiscono fra 25 sedi, senza che alcuna Corte esprima un orientamento costante, e si reggono su fondamenti eterogenei. In 28 il giudice applica l'art. 3, comma 3, del d.lgs. 472/1997 senza confrontarsi con la deroga; in 9 afferma il contrasto dell'art. 5 con la Costituzione o con la CEDU, ma senza sollevare la questione di legittimità, che è lo strumento attraverso il quale una legge ritenuta incostituzionale può essere rimossa. Soltanto 6 sentenze disapplicano l'art. 5 per contrasto con l'art. 49 della Carta: cinque in materia di IVA e di accise, tributi rientranti nell'ambito del diritto dell'Unione, una in materia di tributi locali, ambito nel quale la Carta non trova applicazione. La quota di accoglimento è più elevata per il contributo unificato, dove lo scarto fra la misura previgente e quella nuova è più ampio, ma tutti questi accoglimenti sono di primo grado: in appello la sanzione più favorevole è applicata soltanto in sette sentenze, in materia di imposte dirette e di IVA.

CHE COSA CONSENTE, E CHE COSA NO

La rilevazione consente di affermare che l'orientamento di legittimità è stabile, che la giurisprudenza di merito lo segue e che le pronunce difformi, per lo più, non si confrontano con la norma che regola il caso. Indica inoltre che la questione resta aperta su due versanti: la conformità della deroga agli artt. 3 e 76 della Costituzione, mai sottoposta alla Corte costituzionale, e la sua compatibilità con l'art. 49 della Carta per le sanzioni in materia di IVA, mai sottoposta alla Corte di giustizia. **Non consente di dire** quale sarebbe l'esito di una rimessione o di un rinvio pregiudiziale, né come si coordinerà la deroga con il testo unico delle sanzioni tributarie, la cui efficacia è differita al 1° gennaio 2027; classifica i rigetti con uno schema fisso verificato a campione; misura l'esito della domanda e non la sua incidenza economica; non esprime alcun giudizio sulle sezioni o sui giudici, che non nomina.

Questa nota riassume un rapporto più ampio, che contiene il quadro normativo, la ricostruzione delle fasi dell'orientamento di legittimità con una selezione di passi dei provvedimenti, otto figure, le tabelle per grado, ragione del rigetto, tributo e sede, l'esame delle pronunce difformi, le implicazioni per la difesa e per l'amministrazione e una nota metodologica con l'elenco delle 48 sentenze di accoglimento.