

Prot.: [come da segnatrice di protocollo]

Roma, [come da segnatrice di protocollo]

CIRCOLARE N. 3/2025

APPLICAZIONE DELLE SANZIONI TRIBUTARIE INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 141 DEL 2024. FAVOR REI E REGIME TRANSITORIO - CHIARIMENTI INTERPRETATIVI.

Si forniscono le seguenti indicazioni in merito alla portata dell'art. 7, comma 3, del D.lgs. 141/2024, che così dispone: *“Le sanzioni amministrative di cui all'allegato 1 e all'articolo 3 si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

La norma si riferisce al nuovo regime sanzionatorio introdotto dalle “Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione” (D.lgs. 141/2024, Allegato 1), nonché alle modifiche apportate dallo stesso decreto, in tema di sanzioni, al Testo unico sulle accise (D.lgs. 504/95).

È stato sollevato il dubbio se tale disposizione¹, nel sancire la sua efficacia temporale con decorrenza “ex nunc”, debba intendersi come deroga al principio del “favor rei” di cui all'art. 3, comma 3, del D.lgs. 472/1997² (“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”).

Tale deroga sembra precludere la retroattività delle nuove sanzioni previste dal D.lgs. 141/2024³ - in linea generale più favorevoli rispetto a quelle pregresse (*lex mitior*) - alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore dei provvedimenti in parola.

Il tema è stato di recente affrontato dalla Corte di Cassazione (v. sentenza n. 1274 del 19/01/2025, allegata), con specifico riferimento all'art. 5 del D.lgs. 87/2024 che - intervenendo nel più generale contesto della revisione del sistema sanzionatorio tributario - ha introdotto una disposizione analoga.

In tale contesto, i giudici di legittimità, nel confermare che la norma ha in effetti introdotto una deroga al principio del favor rei, ne hanno nel contempo statuito la piena legittimità, affermando in particolare che *“l'irretroattività disposta dal citato art. 5 [...] per le nuove sanzioni, complessivamente più*

¹ Così come l'art. 5 del D.lgs. 87/2024 che - intervenendo nel più generale contesto della revisione del sistema sanzionatorio tributario - ha introdotto una disposizione analoga *“Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.*

² Riprodotto nell'art. 2, comma 3, Allegato 1 del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173, applicabile a far data dal 1° gennaio 2026.

³ e dal D.lgs. 87/2024.

favorevoli per il contribuente, si colloca in un contesto, interno ed esterno, che accompagna la rimeditazione dell'intero sistema sanzionatorio”; precisando inoltre che “una riforma del sistema tributario, nel quale la previsione di un minor carico sanzionatorio si relaziona ad una modifica radicale del rapporto Fisco/Contribuente...giustifica ampiamente un’ irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria, senza con ciò poter essere tacciata di violazione dei diritti presidiati dagli artt. 3 e 53 Cost...”; ciò, in funzione soprattutto della necessità che “anche l’attenuazione delle sanzioni necessita di un "tempo" per l’attuazione dell’intero ripensamento dell’impianto sanzionatorio...”.

Visto il tenore della pronuncia emessa dal Giudice di legittimità in merito all’art. 5 del D.lgs. 87/2024, si ritiene che la stessa sia estendibile, in punto di principio, anche agli effetti di cui all’art.7, comma 3, del D.lgs. 141/2024.

Pertanto, alle violazioni commesse prima dell’entrata in vigore del D.lgs. 141/2024, restano applicabili i regimi sanzionatori previsti pro-tempore dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.) e dal D.lgs. 504/95: ciò, in osservanza del principio di irretroattività delle sanzioni introdotte dal medesimo D.lgs. 141/2024 (ancorché più favorevoli), sancito dalla Suprema Corte di Cassazione.

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull’uniforme applicazione della presente circolare presso gli Uffici dipendenti.

In applicazione della direttiva del Direttore dell’Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024, eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero

ALLEGATI: 1