

GIORNATA DI STUDIO SULL'ATTUAZIONE
DELLA LEGGE DI RIFORMA TRIBUTARIA
Università degli Studi di Milano
7 giugno 2024



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

**I PRINCIPI DI LEGALITÀ E PROPORZIONALITÀ.
I CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLE SANZIONI**

Alessandro Tropea

Assegnista di ricerca in Diritto tributario
Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano





UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

PORTATA GENERALE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

Il principio di proporzionalità ha solidissime ascendenze, tanto da essere definito dalla dottrina europea come «sovracostituzionale». La proporzionalità si rivolge tradizionalmente all'esercizio dei poteri pubblici, svolgendo – in questo contesto – la funzione di limite all'agire dell'autorità di pubblica sicurezza, penale, amministrativa, tributaria (Manes, *Principio di proporzionalità. Scelte legislative e sindacato di legittimità*, in *Libro dell'anno di diritto*, Milano, 2016, p. 104).

La proporzionalità è stata declinata dai giudici delle leggi dei singoli Stati membri dell'Unione europea in tre distinti aspetti: **idoneità**, che attiene al raggiungimento del risultato prefissato; **necessarietà**, nel senso di impossibilità di ricorrere ad uno strumento giuridico alternativo; **ragionevolezza**, consistente nel contemperare l'interesse del singolo e della collettività in modo tale che il sacrificio dell'uno risulti accettabile rispetto al beneficio dell'altra (*Bundesverfassungsgericht*, Urteil vom 5. November 2019 - 1 BvL 7/16; *Conseil Constitutionnel*, du 24 juin 2016, Décision n° 2016-546 QCP; *Corte costituzionale*, 23 settembre 2021, n. 185).



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

FONTI SOVRANAZIONALI CHE HANNO GUIDATO IL LEGISLATORE ITALIANO

Art. 49, par. 3, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea «Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato»

Art. 52, par. 1, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea «Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previsti dalla legge e rispettare il contenuto essenziale dei diritti e delle libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui»



CRITERI DIRETTIVI E OBIETTIVI DELLA RIFORMA DELLE SANZIONI

- 1.- (art. 20, comma 1, lett. c, n. 1, l. 9 agosto 2023, n. 111 «*Delega al Governo per la Riforma fiscale*») «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone **il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei**».
- 2.- (art. 1, comma 1, lett. m, d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 «*Modifiche allo Statuto dei diritto del contribuente*») «Art. 10-ter Statuto – Principio di proporzionalità nel procedimento tributario – Il procedimento tributario bilancia la **protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo** con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità (...). Il principio di proporzionalità (...) si applica anche (...) alle sanzioni tributarie».
- 3.- (art. 3, comma 1, lett. b, Schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 maggio 2024) Modifica degli artt. 3 e 7 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Enunciazione del principio generale della proporzionalità delle sanzioni tributarie non penali e nuova modulazione del criterio di determinazione delle pene pecuniarie.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

NUOVO ART. 3 DEL D.LGS. 472/1997

ART. 3 (~~“Principio di legalità”~~) Principio di legalità e proporzionalità

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.

3-bis. La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività.



NUOVO ART. 7 DEL D.LGS. 472/1997

ART. 7 “Criteri di determinazione delle sanzioni”

1. **La determinazione delle sanzioni è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis.** Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

(...)

3. Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino **(alla metà) al doppio** nei confronti di chi, **(nei tre anni precedenti, sia) nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o all'inoppugnabilità dell'atto** è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi **(degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione) dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.**

(...)



NUOVO ART. 7 DEL D.LGS. 472/1997

4. (~~Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo~~) **Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà.**

4-bis. Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta (~~della metà~~) **a un terzo**.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

RIFLESSIONI APPLICATIVE

La nuova versione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997 dispone che quando tra la sanzione applicabile e la violazione contestata emerge una sproporzione è legittimo procedere alla riduzione della sanzione, fino ad un quarto. Nella precedente versione, il legislatore agganciava la sproporzione dal confronto tra entità del maggior tributo preteso a seguito della violazione e l'ammontare della sanzione irrogabile. Quindi, si è passati dalla previgente nozione di proporzionalità intesa come **«allarme»**, idoneo a segnalare l'oggettiva, in quanto numerica, sproporzione tra sanzione e tributo ad una intesa, invece, come **«timore»**, idoneo a evidenziare la soggettiva preoccupazione di squilibrio tra la violazione rimproverata al trasgressore e la sanzione applicabile.

Quindi, se da una parte il legislatore impegna maggiormente l'autorità tributaria a calibrare la sanzione all'effettivo disvalore ingenerato dal trasgressore con la sua condotta; dall'altra, tuttavia, tale nuova versione del comma 4 appare maggiormente aderente al connesso comma 1, il quale individua le c.d. «circostanze» che devono sussistere per procedere alla riduzione della pena pecuniaria. Difatti, la reazione dell'ordinamento al concreto disvalore imputabile dal trasgressore sarà proporzionale se il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è l'esito di una puntuale ponderazione della condotta dell'agente e dell'opera da questi svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze scaturenti dall'illecito già integrato.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

IL GIUDICE TRIBUTARIO COME GARANTE DELL'EFFETTIVA APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

Il giudice tributario nazionale è dotato del potere di applicazione – al caso concreto – del principio di proporzionalità delle sanzioni. Pur nel silenzio del legislatore della riforma tributaria, a sostenerlo sono il giudice europeo e il giudice delle leggi italiano.

Nel dettaglio, la Corte di giustizia dell'Unione europea, con due recenti sentenze (8 marzo 2022, causa C-205/20, *Bezirkshauptmannschaft*; 8 giugno 2023, causa C-640/21, *SC Zes Zollner Electronic*), ha affermato che il requisito di proporzionalità delle sanzioni è di carattere incondizionato e la circostanza che l'autorità pubblica disponga di un margine di discrezionalità nell'irrogarle non esclude, di per sé, che possa esercitarsi un controllo giurisdizionale. Anzi, passa dal giudice nazionale il rispetto di detto principio, che rappresenta un cardine del diritto dell'Unione, il quale si impone agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione della normativa europea oggetto di violazione.

La Corte costituzionale, con la nota sentenza del 17 marzo 2023, n. 46, che si è occupata del principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie non penali, ha proprio affermato che spetta al giudice tributario ricondurre a ragionevolezza l'eventuale non ponderata reazione punitiva dell'amministrazione finanziaria, applicando analiticamente – al caso concreto – l'art. 7, commi 1 e 4, d.lgs. 472/1997. Sul punto, la Corte osserva che il citato articolo 7, interpretato in correlazione all'art. 3 Cost., consente al giudice tributario di condurre la sanzione, all'apparenza draconiana, a una misura proporzionata e ragionevole.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

CONCLUSIONI

La proporzione dovrebbe essere intesa semplicemente come una **funzione specifica e non un valore generico dell'ordinamento a sé stante**. Ciò per due ordini di motivi. È funzione in quanto si tratta di un compito specifico assegnato dalla legge all'ente dotato del potere di irrogare la punizione, amministrazione e poi giudice. Altresì, è funzione perché tecnicamente richiede di giungere alla determinazione ragionevole della pena a seguito del confronto tra il disvalore nascente dal fatto commesso e l'entità della risposta sanzionatoria.

Così intesa, la proporzionalità non dovrebbe essere chiamata ad assicurare una matematica corrispondenza tra due grandezze (disvalore e pena), quanto piuttosto di scongiurare l'irrogazione di una sanzione sproporzionata. Questa prospettiva, priva di un rigore matematico, mira ad arginare, non l'insopportabile dimensione della sanzione, ma l'altrettanto insopportabile uso distorto del potere di irrogarla.

In definitiva, bisognerebbe scientificamente accettare il limite insito nell'applicazione di questo principio: non si addiverrà mai ad un'esattezza numerica tra sanzione e offensività. Ricercare questo rigore allontanerebbe l'interprete dall'analisi sul "giusto potere" sanzionatorio: l'autorità e il giudice devono verificare la sussistenza di "circostanze" idonee a mitigare l'esercizio della potestà punitiva, niente in più.